

Nº. 63 - (1-2022)

**ZERGAK**  
GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO





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

EUSKADIKO  
ZERGA-KOORDINAZIORAKO  
ORGANOA



ÓRGANO  
DE COORDINACIÓN  
TRIBUTARIA DE EUSKADI

Nº. 63  
1-2022

## ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Miren Itziar Agirre Berriotxoa (Lehendakaria/Presidenta)

Ane Etxenautsia Aramburuzabala (Zuzendaria/Directora)

Mª José Perea Urteaga, José Rubí Cassinello, Mª Victoria Zabala Fernández

## ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

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

## ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN

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

Gaztelako Atea/Portal de Castilla, nº 15 – 01007 Vitoria-Gasteiz

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 MUNTAIA/MAQUETACIÓN Y MONTAJE

Antón Monzón Crespo

## LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL

VI-522/93

ISSN – 2253 - 7805

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

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

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

Erredatzio Kontseilua beretzen gordetzen du jasotako artikuluak argitaratzeko eskubidea, aurez ebaluatzale 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 txertatzeari ere.

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

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

Se remitirá una copia del trabajo mediante e-mail a la dirección de correo indicada.

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

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

Su publicación no significa necesariamente un acuerdo con las opiniones expresadas que serán de la res-

## Editorial

5

## Actualidad Fiscal

Actualidad Álava	27
Actualidad Bizkaia	35
Actualidad Gipuzkoa	65
Actualidad Unión Europea: Informe sobre Fiscalidad de la UE enero-junio/2022. <b>Luis Elizondo Lopetegi</b> (Delegación de Euskadi para la UE)	95

## Estudios y Colaboraciones

Ekonomia Itunaren irakaskuntzaren ebaluazioa unibertsitate-aurreko euskal hezkuntza-sisteman. Ezagutzen al dute euskal gazteek foru zerga-sistema?

**Jon Garro.**

Ekonomia Itunaren eta Foru Ogasunen Ikerketarako Agiritegia (UPV/EHU)

TicketBAI: nueva obligación tributaria formal de los Territorios Históricos vascos

**Xabier Pagola Balda.**

Máster Universitario en Abogacía y Derecho Fiscal en ESADE (Barcelona)

Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenaren -cofiparen- arauketa fiskala

**Alberto Atxabal Rada.**

Finantza eta Tributu Zuzenbideko katedraduna. Deustuko Unibertsitatea

131

149

187

## Referencias

## DOCUMENTOS DE INTERÉS

PROGRAMA DE EDUCACIÓN TRIBUTARIA PROMOVIDO POR EL GOBIERNO VASCO Y LAS DIPUTACIONES FORALES:

207

- Curso 2021/2022: Memoria de resultados junio 2022
- Información divulgativa del Programa

TICKETBAI: PROYECTO COMÚN DE LAS TRES HACIENDAS FORALES Y DEL GOBIERNO VASCO, PARA LA IMPLANTACIÓN GENERALIZADA DE SISTEMAS DE CONTROL DE LA FACTURACIÓN DE QUIENES REALIZAN ACTIVIDADES ECONÓMICAS:

207

- Información más relevante relativa al proyecto conjunto TicketBAI (enlace web)

COMISIÓN DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

207

- Plan conjunto lucha contra el fraude 2022
- Informe resultados Plan lucha contra el fraude 2021

OCDE. IMPUESTOS Y GÉNERO

207

- Los impuestos pueden tener implicaciones importantes para la igualdad de género que requieren consideración y adaptación por parte de los responsables de la formulación de políticas, particularmente en el mundo posterior a COVID, donde se han exacerbado muchas desigualdades de género subyacentes. Es importante que se tengan en cuenta tanto los impactos directos de los impuestos en la equidad de género como su interacción con las desigualdades sociales y económicas subyacentes para comprender su impacto

en la igualdad de género.

- La labor de la OCDE incluye el examen de la forma en que los impuestos afectan a los incentivos de las mujeres para participar en el mercado laboral; el impacto potencial de los impuestos al consumo en las mujeres y la distribución del trabajo no remunerado; y la presencia de impuestos informales y tasas de uso en las economías en desarrollo; junto con las prácticas institucionales y administrativas que pueden impactar en la igualdad de género.
- Repertorio de información sobre fiscalidad y género divulgada en la página web de la OCDE

#### CONSULTAS OCTE

209

- CONSULTA 2021.8.3.1 – IVA – ITP y AJD. Tratamiento tributario de las operaciones inmobiliarias derivadas de un convenio de colaboración entre un ayuntamiento y una sociedad pública para la promoción de viviendas de protección pública de régimen general para el arrendamiento, así como la obtención por el ayuntamiento de superficies para equipamientos colectivos (centro de día con plazas de garaje).

#### CONSULTAS COMISIÓN DE COORDINACIÓN Y EVALUACIÓN NORMATIVA

227

- CONSULTA 2022.3.5... – IRPF. – Administración competente para la exacción del IRPF, en la opción conjunta o individual, en el supuesto de un matrimonio cuyos cónyuges tienen su residencia habitual en territorios diferentes, común en un caso y foral en otro.

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

231

- Resoluciones 1 a 28/2021 y 1 a 26/2022. Acceso al texto publicado en [www.eus-kadi.eus](http://www.eus-kadi.eus)

#### ESTADÍSTICAS

237

Recaudación por Tributos Concertados de la CAE: Recaudación de cierre 2021 y recaudación enero-junio 2022. Igor Guinea Palacios.

#### N ormativa Tributaria

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

249

#### E nlaces de interés

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

251

# E ditorial



2022ko lehen seihierekoko mundu-mailako egoera ekonomikoaren ezaugarri nagusia izan da Ukrainaren eta Errusiaren arteko gatazka armatua agertu dela, eta eragin handia izan duela prezioen bilakaeran eta lehengaien eta produktu energetikoen horriduran. Horrek ondorio nabarmenak izan ditu enpresentzat eta pertsonentzat, eta, jakina, baita Euskadirentzat ere. Agertoki larri eta zalantzagarri hori zerga-politika baldintzatzen ari da, politika ekonomikoaren tresna den aldetik, oro har, mundu osoan, eta, bereziki, Euskadin, non zerga-eskumena duten euskal erakundeek berehala erreakzionatu duten: talka-neurri batzuk hartzen hasi dira, Ekonomia Itunak ematen dizkien ahalmenen esparruan, ekonomiaren operadore ahulenen gaineko eragin ekonomiko negatiboari erantzuteko.

Foru-erakundeek onartutako arau-xedapen nagusiak dira Zergak aldizkariaren zenbaki hone-tako zerga-gaurkotasuneko atalean nabarmentzen direnak. Bada, testuinguru horri erantzuten diote eta, planteatutako arau-proiektuak eta egoera zail honi aurre egiteko moduari buruz hasi den eztabaidea kontuan hartuz, laster hartuko diren zerga-neurri gehigarrien aurrerapen bat baino ez dira, zalantzak gabe. Foru-aldundietako Zerga Araudiaren edo Zerga Politikaren Zerbitzuek horiei buruz hitz egiten dute, bai eta 2022ko lehen seihierekoko arau-ekoizpenetik zerga-arloko gaurkotasuna duten atal horretan hautatutako gainerako xedapenei buruz ere.

Zergapideen elkar-egokitasun, erakidetasun eta

La coyuntura económica del primer semestre de 2022 a nivel mundial ha venido marcada especialmente por la irrupción del conflicto armado entre Ucrania y Rusia y su fuerte incidencia en la evolución de los precios y en el suministro de materias primas y productos energéticos, con consecuencias evidentes para las empresas y las personas, obviamente de las que Euskadi no puede abstraerse. Este grave e incierto escenario está condicionando la política tributaria en su papel de instrumento de la política económica, también con carácter general a nivel mundial y, en particular, en el ámbito de Euskadi, en el que las instituciones vascas con competencia tributaria han reaccionado de manera inmediata, comenzando a desplegar una batería de medidas de choque para responder, en el marco de las capacidades que les confiere el Concierto Económico, al impacto económico negativo sobre los operadores más vulnerables de la economía.

Las principales disposiciones normativas aprobadas por las instituciones forales, que se destacan en la sección de actualidad fiscal de este número de la revista Zergak, responden a este contexto y, a tenor de los proyectos normativos planteados y del debate abierto sobre cómo enfrentar esta difícil coyuntura, sin duda constituyen solo un avance de las medidas tributarias adicionales que se irán adoptando próximamente. Son objeto de comentario por parte de los Servicios de Normativa Tributaria o de Política Fiscal de las Diputaciones Forales, junto con el resto de disposiciones seleccionadas en la referida sección de actualidad fiscal de entre la producción normativa del primer semestre de 2022.

De acuerdo con lo establecido en el artículo

Iankidetasunari buruzko maiatzaren 30eko 3/1989 Legearen 11. artikuluan ezarritakoari jarraikiz, Zerga Koordinaziorako Organoak emana zuen jada xedapen horietako batzuei buruzko txostena, artean proiektu-fasean zeudela.

Hainbat aldaketa egin dira zerga-sistema foraldean, hala arauetan nola erregelamenduetan, eta, horien artean, bereizketa hau egin dezakengu: batetik, foru-erakundeen araugintza-eskumenaren mende daudenak, eta, bestetik, Ekonomia Itunaren arabera Estatuaren arauen arabera zuzendu beharreko zergak.

Neurrien bigarren multzoari dagokionez (foru-erakundeen araugintza-eskumenaren mende ez daudenak), 2022ko lehenengo seihi-koan neurri batzuk hartu behar izan dira Estatuko araudia lotutako zergen arloan, foru-araudia Estatuko Administrazioak sustatutako zerga-neurri-tara egokitu beharragatik, batez ere zeharkako zergen arloan.

Estatuko Administrazioarekiko zerga-harremanen eremuan, Ekonomia Itunaren Bigarren Xedapen Gehigarrian aurreikusitako agertokian kokatzen gaitutze ingurumen-izaerako zerga-figura berrieik (Berrerabiliz ezin diren plastikozko ontzien gaineko zerga berezia eta Hondakinak zabortegietan uztearen, erraustearen eta hondakinen baterako errausketaren gaineko zerga), bai eta Berotegi-efektuko gas fluordunen gaineko zergaren konfigurazio-aldaketeak ere, Ekonomia Ituna behar bezala egokitzeko Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoan (EIBM) hartzen diren akordioen arabera. Horrenbestez, laster egin beharko litzateke batzorde horretarako deialdia.

Aipamen berezia merezi du, Estatuko Administrazioarekiko zerga-harremanen eremu horretan bertan, normaltasuna berreskuratu dela gatazkak ebazeko arbitraje-organoan, hau da, Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordean (EIAB), EIBMk 2021eko uztailaren 29an hartutako akordioen ondoren. Izañ ere, akordio horien bitartez itundu zen arbitraje-batzordeko kideak berrituko

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.

En relación con el segundo grupo de medidas, aquellas en las que no se dispone de competencia normativa foral, durante el primer semestre de 2022 ha sido necesario incorporar diversas medidas 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, fundamentalmente en el ámbito de la imposición indirecta.

En el ámbito de las relaciones tributarias con la Administración del Estado, la aprobación formal por parte de ésta de nuevas figuras tributarias de carácter medioambiental (el Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico No Reutilizables y el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos), así como de los cambios de configuración en el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, nos sitúan en el escenario previsto en la Disposición Adicional Segunda del Concierto Económico, a los efectos de adaptar convenientemente el Concierto en el sentido de los acuerdos que se adopten en la Comisión Mixta del Concierto Económico (CMCE) que, en consecuencia, debiera convocarse próximamente.

Especial mención merece, en este mismo ámbito de las relaciones tributarias con la Administración del Estado, la recuperación de la normalidad en la actividad del órgano arbitral de resolución de conflictos, la Junta Arbitral del Concierto Económico (JACE), tras los acuerdos de la CMCE de 29 de julio de 2021 que pactaron la renovación de sus componentes y la adecuación de sus recursos con la finalidad de

zirela eta baliabideak egokituko zirela, ebazteko gaitasuna handitzeko asmoz. Editorial honetan aurrerago adierazten den bezala, ElAB berria eritmo bizian hasi da lanean, eta 54 ebazen eman ditu 2021eko urrian berriro aktibatu zenetik 2022ko lehen seiilekoan amaitu arte.

Foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Batzordean adostu dituzten bi programei dagokienez (zerga-arloko hezkuntza-programa eta TicketBAI), "Erreferentziak" ataleko "Intereseko dokumentuak" azpialtlean aurkituko ditu irakurleak horrekin lotutako dokumentuak eta estekak. Baterakoak eta urte anitzekoak dira programa horiek, eta Zergak al-dizkariak jarraipena egin die abian jarri zirenetik, erakundeen arteko lankidetzan duten garrantziagatik eta funtsezkoak direlako iruzur fiskalaren kontrako borrokarako prebentzio-estrategia gisa.

Euskadik Bruselan duen Ordezkartzako langileek prestatzen duten Europar Batasuneko zerga-albisteen kronikak 2022ko lehen seiilekoan gertatutako zerga-gairik garrantzitsuenen berri ematen du, bederatzi atal handitan egituratuta, eduki hau lantzeko:

1. Hitzaurrea
- 1.1. Frantziako presidentetza: 2022ko urtarrilaren 1a – ekainaren 30a
2. Sozietateen fiskalitatea
- 2.1. Gutxieneko zerga-tasa globala Europar Batasuneko talde multinacionalentzat («Bigarren zutabea»)
- 2.2. Sozietate fantasmak behar ez bezala erabiltzea
- 2.3. Alborapena murrizteko eta zorpetzearen aldeko hobaria (DEBRA proposamena)
- 2.4. «Jokabide-kodea» taldea, enpresen fiskalitateari buruz
- 2.5. Nazioarteko egoeraren bilakaera
3. Balio erantsiaren gaineko zerga
- 3.1. Merkataritza elektronikoaren BEZA
- 3.2. BEZaren behin betiko araubidea
- 3.3. BEZ moten aldaketa
- 3.4. BEZaren batzordea
- 3.5. BEZaren subjektu pasiboaren inbertsio-mekanismoa luzatzea
- 3.6. Batzordearen bederatziaren txostena,

aumentar su capacidad de resolución. Como se pone de manifiesto más adelante en este editorial, la nueva JACE ha iniciado su actividad a gran ritmo, habiendo emitido 54 resoluciones desde su reactivación en octubre de 2021 hasta la conclusión del primer semestre de 2022.

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 colaboración institucional y su condición de claves en el área de las estrategias preventivas en la lucha contra el fraude fiscal, remitimos al lector interesado a los documentos y enlaces accesibles en el espacio destinado a "Documentos de interés" de la sección de "Referencias".

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 2022, estructurándose en nueve grandes apartados con el siguiente contenido:

1. Introducción
- 1.1. Presidencia francesa: 1 enero – 30 junio 2022
2. Fiscalidad de las sociedades
- 2.1. Nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales de la Unión Europea («Segundo Pilan»)
- 2.2. Uso indebido de sociedades fantasma
- 2.3. Bonificación para la reducción del sesgo en favor del endeudamiento (propuesta DEBRA)
- 2.4. Grupo «Código de Conducta» sobre la fiscalidad de las empresas
- 2.5. Evolución de la situación internacional
3. Impuesto sobre el Valor Añadido
- 3.1. El IVA del comercio electrónico
- 3.2. Régimen definitivo del IVA
- 3.3. Reforma de los tipos de IVA
- 3.4. Comité del IVA
- 3.5. Prórroga del mecanismo de inversión del sujeto pasivo del IVA
- 3.6. Noveno informe de la Comisión sobre los pro-

BEZaren arloko erregistro-, bilketa- eta kontrol-prozedurei buruz

4. Zerga bereziak
  - 4.1. Energiaren fiskalitateari buruzko zuzentaraua berrikustea
  - 4.2. Karbono-isuriak doitzeko mekanismoa mugan
  - 4.3. Zergarik gabeko dendak Mantxako kanalaren azpiko tunelaren Frantziako terminalean
5. Finantza-transakzioen gaineko zerga
6. Administrazio-lankidetza
  - 6.1. BEZaren arloko administrazio-lankidetza Norvegiarekin
  - 6.2. BEZaren arloko administrazio-lankidetza hirugarren herrialdeekin
  - 6.3. Errusia eta Bielorrusia: EBko neurri murriztaien aplikazioa hobetzea zerga-politikako tresnen bidez
  - 6.4. «Fiscalis» programa, fiskalitatearen arloan lankidetzan aritzeko
  - 6.5. Kriptodiruaren gaineko zergak
7. Arau-hausteetarako prozedurak
  - 7.1. Hitzaurrea
  - 7.2. Epatze-gutunak
  - 7.3. Irizpen arrazoituak
  - 7.4. Gaiak Justizia Auzitegiari igortzea
8. Europar Batasuneko Justizia Auzitegia
  - 8.1. Espaniako "720 eredu"
  - 8.2. Justizia Auzitegiaren eta Auzitegi Orokorraren beste epai batzuk
9. Txostenak, argitalpenak eta beste ekimen batzuk
  - 9.1. CBAM Frantziako presidentetzaren ondoren
  - 9.2. 2022ko fiskalitateari buruzko urteko txostena
  - 9.3. Fiskalitatearen joerak Europar Batasunean (2022)
  - 9.4. Jardunbide kaltegarriak eta eskumena pertsona fisikoena errenta eta ondarea tributatzeko alorrear
  - 9.5. (Injurumen) tributazioak jasangarritasunearanzko trantsizioen babesean duen zeregina
  - 9.6. Kutsatzen duenak ordaintzen duela bermatzea

Aldizkariaren zenbaki honetako "Azterlanak eta kolaborazioak" atalak hiru artikulu ditu, eta bakoitzaren hasieran laburpena dator. Jarraian, artikuluen edukia jaso dugu hitzez hitz. Nabarmeneko da, aurreko zenbakian adierazi zen bezala, Zergak aldizkariaren erredakzio-kontsei-

cedimientos de registro, recaudación y control en materia de IVA

4. Impuestos Especiales
  - 4.1. Revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía
  - 4.2. Mecanismo de ajuste en frontera por carbono
  - 4.3. Tiendas libres de impuestos en la terminal francesa del túnel bajo el canal de la Mancha
5. Impuesto sobre las Transacciones Financieras
6. Cooperación Administrativa
  - 6.1. Cooperación administrativa con Noruega en el ámbito del IVA
  - 6.2. Cooperación administrativa con otros terceros países en el ámbito del IVA
  - 6.3. Rusia y Bielorrusia: mejora de la aplicación de las medidas restrictivas de la UE mediante instrumentos de política tributaria
  - 6.4. Programa «Fiscalis» para la cooperación en el ámbito de la fiscalidad
  - 6.5. Impuestos a las criptomonedas
7. Procedimientos de Infracción
  - 7.1. Introducción
  - 7.2. Cartas de emplazamiento
  - 7.3. Dictámenes motivados
  - 7.4. Remisiones al Tribunal de Justicia
8. Tribunal de Justicia de la UE
  - 8.1. "Modelo 720" de España
  - 8.2. Otras sentencias del Tribunal de Justicia y del Tribunal General
9. Informes, publicaciones y otras iniciativas
  - 9.1. El CBAM tras la Presidencia francesa
  - 9.2. Informe anual de fiscalidad 2022
  - 9.3. Tendencias de la fiscalidad en la Unión Europea (2022)
  - 9.4. Prácticas nocivas y competencia en materia de tributación de la renta y el patrimonio de las personas físicas
  - 9.5. El papel de la tributación (ambiental) en el apoyo a las transiciones hacia la sostenibilidad
  - 9.6. Garantizar que quien contamina paga

La sección de "Estudios y Colaboraciones" de este número de la revista se compone de tres trabajos, introducidos por los respectivos extractos, que se reproducen a continuación. A destacar, como se apuntó en el número anterior, el compromiso del consejo de redacción de Zergak de

luak konpromisoa hartu duela euskara zabalteko aldizkariaren ardatz nagusia diren zergen eta finantzen arloko azterlanak, lanak eta ikerketak. Izan ere, zenbaki honetarako, hiru kolaborazioetatik bi euskara idatzi dira.

#### 1 Izenburua:

**Ekonomia Itunaren irakaskuntzaren ebaluazioa unibertsitate-aurreko euskal hezkuntza-sisteman. Ezagutzen al dute euskal gazteek foru zerga-sistema?**

(Evaluación de la enseñanza del Concierto Económico en el sistema educativo vasco preuniversitario. ¿Conocen los jóvenes vascos el sistema fiscal foral?)

#### Egilea:

**Jon Garro**

Ekonomia Itunaren eta Foru Ogasunen Ikerketa-rako Agiritegia (UPV/EHU)

Centro de Documentación e Investigación del Concierto Económico y las Haciendas Forales

#### Laburpena:

Ekonomia Ituna euskal autogobernuaren eta bere egitura institucionalaren ezaugarri adierazgarrienetako bat da. Hala ere, euskal herri-trek horren gaineko ezjakintasun orokorra dutela erakutsi dute orain arte egindako azterlan demoskopikoek. Artikulu honen helburuak bi dira: unibertsitate-aurreko euskal hezkuntza-sistemak Ekonomia Itunaren irakaskuntzan duen jarduna ebaluatzea eta ikasleek lortutako ezagutza-maila modu enpirikoan egiaztatzea. Horretarako, Ituna Agiritegiak egindako Ituna 2021 inuesta erabiliko dugu iturri nagusi gisa. Artikuluak ondorioztatzen duenez, euskal zerga-sistema irakasteko hainbat ekimen eta tresna egon arren indarrean, Ekonomia Itunari buruzko ezagutza-maila mugatua lortzen dute ikasleek unibertsitate-aurreko ikasketetan. Hala ere, horrek ez du eragozten aldi berean foru-autogobernu fiskalaren aldeko iritzia izatea.

#### 2 Izenburua:

**TicketBAI: EAeko Iurrealde historikoen zerga-betebear formal berria**

reforzar la divulgación en euskera de los estudios, trabajos e investigaciones en materia tributaria y financiera que constituyen el foco principal de la revista. De hecho, en este número, dos de las tres colaboraciones se han redactado en euskera.

#### 1 Título:

**Ekonomia Itunaren irakaskuntzaren ebaluazioa unibertsitate-aurreko euskal hezkuntza-sisteman. Ezagutzen al dute euskal gazteek foru zerga-sistema?**

(Evaluación de la enseñanza del Concierto Económico en el sistema educativo vasco preuniversitario. ¿Conocen los jóvenes vascos el sistema fiscal foral?)

#### Autoría:

**Jon Garro**

Ekonomia Itunaren eta Foru Ogasunen Ikerketa-rako Agiritegia (UPV/EHU)

Centro de Documentación e Investigación del Concierto Económico y las Haciendas Forales

#### Resumen:

El Concierto Económico representa una de las mayores particularidades del autogobierno vasco y su estructura institucional. No obstante, los estudios demoscópicos realizados hasta la fecha han constatado un desconocimiento generalizado al respecto entre la ciudadanía vasca. El objetivo de este artículo es evaluar el desempeño del sistema educativo pre-universitario vasco en la enseñanza del Concierto Económico y comprobar de manera empírica el grado de conocimiento alcanzado por el alumnado y la opinión que tienen sobre el mismo. Para ello se emplearán como fuente principal los resultados de la Encuesta Ituna 2021 realizada por el Centro Ituna. El artículo concluye que, a pesar de existir una variedad de iniciativas e implementar distintos programas destinados a la enseñanza del sistema fiscal vasco, el alumnado alcanza un nivel de conocimiento limitado sobre el Concierto Económico durante la educación pre-universitaria. No obstante, esto no impone que al mismo tiempo mantengan una opinión favorable del autogobierno fiscal foral.

#### 2 Título:

**TicketBAI: nueva obligación tributaria formal de los Territorios Históricos vasco**

**Egilea:****Xabier Pagola Balda****Abokatutzako eta Zerga Zuzenbideko Unibertsitate Masterra ESADEn (Bartzelona)****Laburpena:**

TicketBAI zerga-betebehar berri bat da, eta laster sartuko da indarrean Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako lurralde historikoetan. Horren bitartez, ekonomia-jarduerak egiten dituzten pertsona fisikoek eta juridikoek lege-eskakizun eta eskakizun tekniko zehatz batzuk betetzen dituen fakturazio-software bat erabili beharko dute. Iruzur fiskalaren kontrako borroka helburu nagusitzat duen sistema horri esker, foru-ogasunek denbora errealean jasoko dituzte eragiketa ekonomikoen fakturak edo ordainagiriak. Horrela, errazagoa izango da ekonomia-jarduerak kontrolatzea. Obligaziodunek, trukean, erraztasunak lortuko dituzte zerga-betebeharak ondo betetzeko, bestek bestetik, PFEZaren, sozietaeten gaineko zergaren eta BEZaren aitorpenen ziriborroak. Era berean, fakturen hartzaleek egiaztago ahal izango dute enpresaburu edo profesionalek zerga-administrazioan aitortu egin dituztela ondasunak entregatu edo zerbitzuak eman izana. TicketBAIren ezaugarriak aztertzeaz haratago, zerga-betebehar berri hori promulgatzea ekarri duten mugari eta inguruabarrik aztertzea da lan honen xedea, batik bat, araudi-onespenaren oinarriak azpimarratuta.

**3 Izenburua:**

**Kooperatiba-Heziketa eta -Sustapenerako eta Interes Publikoko Beste Helburu Batzuetarako Ekarpenaren —COFIParen— arauketa fiskala (Tratamiento fiscal del Fondo para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público —COFIP—)**

**Egilea:****Alberto Atxabal Rada****Finantza eta Tributu Zuzenbideko katedraduna  
Deustuko Unibertsitatea****Laburpena:****Autoría:****Xabier Pagola Balda****Máster Universitario en Abogacía y Derecho Fiscal en ESADE (Barcelona)****Resumen:**

TicketBAI es una nueva obligación tributaria que entrará en vigor próximamente en los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa y que obligará a las personas físicas y jurídicas que realicen actividades económicas a utilizar un software de facturación que cumpla con una serie de requisitos legales y técnicos. Gracias a este sistema cuyo objetivo primordial es la lucha contra el fraude fiscal, las Haciendas Forales recibirán en tiempo real las facturas o justificantes de las operaciones económicas, lo que facilitará el control de las actividades económicas. Los sujetos obligados obtendrán a cambio facilidades para el cumplimiento correcto de sus obligaciones tributarias, tales como borradores de declaraciones de IRPF, IS e IVA. Asimismo, los destinatarios de las facturas podrán verificar que los empresarios o profesionales han declarado las entregas de bienes o prestaciones de servicios ante la Administración tributaria. El objetivo de este trabajo, más allá de estudiar las características de TicketBAI, es analizar los distintos hitos y circunstancias que han llevado a la promulgación de esta nueva obligación tributaria, incidiendo sobre todo en las bases de su aprobación normativa.

**3 Título:**

**Kooperatiba-Heziketa eta -Sustapenerako eta Interes Publikoko Beste Helburu Batzuetarako Ekarpenaren -COFIParen- arauketa fiskala (Tratamiento fiscal del Fondo para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público -COFIP-)**

**Autoría:****Alberto Atxabal Rada****Finantza eta Tributu Zuzenbideko katedraduna  
Deustuko Unibertsitatea****Resumen:**

Kooperatiben 11/2019 Euskadiko Lege berria onesteak aukera ematen digu Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenaren —COFIParen— tributu-araubidea aztertzeko. Hortaz, artikulu honen bidez funts horrek aplikagarri duen Euskadiko Lurralte Historikoaren tributu-arauketa jorratu nahi da.

Kooperatibei arau fiskal bereziak aplikatzen zazkie bi arrazoiengatik: batetik, erregela batzuk ezarri dira tributu-arauak kooperatiba-sozietatearen ezaugarrietara egokitza lortzeko, sozietate kapitalistetik bereizten dituen ezaugarrietara eta, arrazoi horregatik, halako erregela fiskalak kooperatiba-sozietate guztiei aplika dakizkie; eta bestetik, zenbait baldintza betetzen dituzten kooperatiba-sozietateei onura fiskalak aitortzen zaizkie. Lehenengo erregelak doikuntza-erregela deitzen dira eta guri interesatzen zaizkigu Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenea —COFIPera— eginiko zuzkidura gasto kengaria delako Sozietateen gaineko zergan. Bigarren erregelak ere gure interesekoak dira, hots, zenbait baldintza bete dituzten kooperatibei aitortutako onura fiskalak, baldintzetarik bat edo batzuk lotu direlako COFIP behar bezala erabili edo aplikatzearerin.

Zenbaki honetan, bost azpiataletan dago egituratuta «Erreferentziak» atala:

1) Lehenengoan, “Intereseko dokumentuak” izenekoan, aldzkariaren aurreko zenbakietan arreta berezia jaso duten hiru dokumentu-arloenkin batera —i) zerga-hezkuntzako programa, ii) TicketBAI projektua eta iii) Euskal Autonomia Erkidegoko Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Batzordearen jarduera—, ELGAren webgunean dagoen fiskalitateari eta generoari buruzko informazio-errepertorioko sarbidea gehitu da zenbaki honetan. Dokumentu horiek eskuratzeko, ahal dela, aldzkarian bertan emandako estekak erabiliko dira:

i) Lehenengo dokumentu-arloa, foru-aldundiak eta Eusko Jaurlaritzak garatu duten zer-

La aprobación de la nueva Ley vasca 11/2019 de Cooperativas nos da pie para abordar el régimen tributario aplicable a la Contribución para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público —COFIP—. Este artículo, por tanto, tiene por objeto realizar un análisis de la normativa tributaria aplicable a dicho fondo en la normativa tributaria de los Territorios Históricos de Euskadi. La especificidad de la fiscalidad de las cooperativas responde a dos razones: por un lado, se fijan una serie de reglas que pretenden la adecuación de las normas tributarias a las características de una sociedad cooperativa que le diferencian de las sociedades capitalistas y que, por este motivo, estas reglas fiscales especiales resultan de aplicación a todas las sociedades cooperativas; y por otro lado, se establecen una serie de beneficios fiscales para aquellas sociedades cooperativas que cumplen determinados requisitos. Las primeras reglas son las que denominamos reglas de ajuste y nos interesan especialmente por lo que se refiere a la deducibilidad como gasto de las dotaciones realizadas a la Contribución para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público —COFIP—. Pero también nos interesan las segundas reglas, esto es, los beneficios fiscales a que tienen derecho las cooperativas que cumplen ciertos requisitos, porque alguno de estos requisitos se vincula a la correcta aplicación o utilización de la COFIP.

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

1) En el primero de ellos, “Documentos de interés”, a las tres áreas documentales que vienen siendo objeto de atención especial en números anteriores de la revista -i) programa de educación tributaria, ii) proyecto TicketBAI y iii) actividad de la Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco-, se añade en este número un acceso al repertorio de información sobre fiscalidad y género divulgada en la página web de la OCDE. A estos documentos se accederá preferentemente mediante los enlaces facilitados en la propia revista:

i) La primera de las áreas documentales, relacionada con el programa de educación tributaria

ga-hezkuntzako programarekin dago lotuta, Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Plan Bateratuan nabarmendutako prebentzio-jardueren esparruan. Bi esteka ditu. Lehenengoak 2021/2022 ikasturteko emaitzen memoriaaren laburpen batera bideratuko gaitu. Bigarren estekak, aldiz, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Sailaren webgunera bideratuko gaitu, eta hortik, proiektuan parte hartzen duten beste erakunde batzuen webguneetan dauden dokumentu interesgarri batzuk eskuratzerik izango dugu (foru-aldundiek egindako unitate didaktikoak, adibidez).

ii) Bigarrena jarduera ekonomikoak egiten dituztenen fakturazioa kontrolatzeko sistemak oroko-rean ezartzeko hiru foru-ogasunek eta Eusko Jaurlaritzak elkarrekin garatutako proiektuari buruzkoa da. Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailaren webgunean gaitu den TicketBAI programaren dibulgazio-espaziorako esteka ematen da. Esteka horren bidez, gainera, foru-aldundi bakoitzaren webguneetan eta Izenperen webgunean TicketBAIri buruz dagoen informazio eguneratua ere eskura daiteke.

iii) Hirugarren dokumentu-arloa Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Batzordearen jarduerarenkin lotuta dago. Batzorde hori Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoaren barruan eratu zen, 2013ko urriaren 14an, Eusko Legebiltzarra lehendik hala eskatuta, eta hartan foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak hartzen dute parte. Alde batetik, 2021eko EAEko iruzur fiskalaren urteroko txosten integratuak, urte horretan Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Plan Bateratuak izan zituen emaitzak biltzen ditu, eta bestetik, Euskal Autonomia Erkidegoko Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Plan Bateratuak, 2022. urteko irizpide orokorak eta egin beharreko jarduera bateratuak aurkezten ditu. Dokumentu biekin lotuta, Zergak aldizkariaren zenbaki honetan dokumentuak osotasunean irakurtzeko esteka bana dago.

iv) Azkenik, ELGAren webgunean dagoen fiskalitateari eta generoari buruzko informazio-erreptoriorako sarbidea gehitu da. Orrialde horretan adierazten den bezala, zergek inplikazio garrantz

desarrollado por las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco en el marco de las actuaciones preventivas destacadas en el Plan Conjunto de lucha contra el fraude, incluye dos enlaces. El primero de ellos dirige a un extracto de la Memoria de Resultados correspondiente al curso 2021/2022 y el segundo enlace dirige a la web del Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco, desde el cual se facilita la redirección a documentos de interés alojados en la web del resto de instituciones que participan en el proyecto, como las unidades didácticas elaboradas por las Diputaciones Forales.

ii) La segunda se refiere al proyecto común de las tres Haciendas Forales y el Gobierno Vasco para la implantación generalizada de sistemas de control de la facturación de quienes realizan actividades económicas. Se facilita un enlace al espacio divulgativo del programa TicketBAI habilitado en la web del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco y a través del cual se 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 Izenpe.

iii) La tercera área documental se refiere a la actividad de la Comisión de lucha contra el fraude fiscal participada por representantes de las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco, que fue creada en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi mediante acuerdo del 14 de octubre de 2013, según había instado previamente el Parlamento Vasco. Se trata, por una parte, del Informe Anual Integrado sobre el fraude fiscal en la CAE en 2021, que computa los resultados de las actuaciones del Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal realizadas durante ese año y, por otra, del Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal en el País Vasco, que contiene los criterios generales y las actuaciones coordinadas a realizar durante el año 2022. En relación con los dos documentos, este número de Zergak incluye sendos enlaces desde los que se puede acceder a los textos íntegros

iv) Por último, se añade un enlace al repertorio de información sobre fiscalidad y género divulgada en la página web de la OCDE. Como se apunta en esta página, los impuestos pueden tener implicaciones importantes para la igual-

zitsuak izan ditzakete genero-berdintasunean, eta politikak formulatzeko ardura dutenek aintzat hartu eta egokitu egin behar dituzte, bereziki COVIDaren ondorengo mundu honetan, agerian ez zeuden genero-desberdintasun asko areagotu baitira bertan. Genero-berdintasunean duten eragina ulertzeko, garrantzitsua da kontuan hartzea bai zergek genero-berdintasunean duten eragin zuzena, bai azpian dauden desberdintasun sozial eta ekonomikoekin duten elkarrengina. ELGAk esparru horretan egiten duen lanaren barruan, honako hauek aztertzen dira: nola eragiten dieten zergek emakumeek lan-merkatuan parte hartzeko dituzten pizgarriei; kontsumoaren gaineko zergek emakumeengan izan dezaketen eragina eta ordaindu gabeko lanaren banaketa; zerga informalen eta erabilera-tasen presentzia garapen bidean dauden ekonomietan, eta genero-berdintasunean eragina izan dezaketen praktika instituzional eta administratiboak.

2) Bigarren azpiatala, «EZKO konsultak» izeneko, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak txostena emateko jaso dituen tributuen alorreko konsultei buruzkoa da, Zergapideen elkar-egokitasun, erakidetasun eta lankidetasunari buruzko maiatzaren 30eko 3/1989 Legearen 14. artikuluan xedatutakoari jarraituz: «Lurralde historikoetako zerga-administrazioek darabiltzaten irizpideen koordinazioa lortzeari begira, konsulta lutesleak egiteko Zerga Koordinaziorako Organoaren txostenia beharko dute aurretik (...)".

Zergak aldizkariaren zenbaki honetan, konsulta bakarra hautatu da. Konsulta horren erantzuna oso-osorik jaso da, eta honako gai hau jorratu da: Konsultaren mamia

BEZA - Ondare-eskualdaketen eta egintza jurídico dokumentatuen gaineko zerga. Erregimen orokorreko babes publikoko etxebizitza batzuk errentamendurako sustatzeko udal batek eta sozietate publiko batek egin duten lankidetza-hitzarmenetik eratorritako higiezin-eragiketen zerga-tratamendua, bai eta udalak gainazal batzuk eskuratzea ekipamendu kolektiboak egiteko (eguneko zentroa, garaje-plazekin).

dad de género que requieren consideración y adaptación por parte de los responsables de la formulación de políticas, particularmente en el mundo posterior a COVID, donde se han exacerbado muchas desigualdades de género subyacentes. Es importante que se tengan en cuenta tanto los impactos directos de los impuestos en la equidad de género como su interacción con las desigualdades sociales y económicas subyacentes para comprender su impacto en la igualdad de género. La labor de la OCDE en este ámbito incluye el examen de la forma en que los impuestos afectan a los incentivos de las mujeres para participar en el mercado laboral; el impacto potencial de los impuestos al consumo en las mujeres y la distribución del trabajo no remunerado; y la presencia de impuestos informales y tasas de uso en las economías en desarrollo; junto con las prácticas institucionales y administrativas que pueden impactar la igualdad de género.

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

En este número de Zergak se ha seleccionado una única consulta, cuya respuesta se reproduce íntegramente, en la que se trata la siguiente cuestión:

Asunto objeto de la consulta IVA - ITP y AJD. Tratamiento tributario de las operaciones inmobiliarias derivadas de un convenio de colaboración entre un ayuntamiento y una sociedad pública para la promoción de viviendas de protección pública de régimen general para el arrendamiento, así como la obtención por el ayuntamiento de superficies para equipamientos colectivos (centro de día con plazas de garaje).

3) Ekonomia Itunaren III. kapituluko 2. atalean Araugintza Koordinatzeko eta Ebaluatzeko Batzordeari esleitutako eginkizunen artean dago «Ekonomia Itun honetan aipatutako lotuneen 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 ordezkatuta baitaude. Bada, Ekonomia Itunaren 63. artikuluak dioenez, Araugintza Koordinatzeko eta Ebaluatzeko Batzordea Estatuko Administrazioaren, Eusko Jaurlaritzaren eta hiru foru-aldundiaren ordezkarien osatzen dute; eta kontsulta horiek ebatzeko prozedura Itunaren 64.b) artikulua dago araututa.

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

Azken horiei dagokienez, akordioa lortu da PFEZari buruzko kontsultetako batean. "Erreferentziak" atal barruko azpiatal honetan ipini da Ekonomia Itunaren lotuneen aplikazioari buruzko kontsulta horri eman zaion erantzunaren testua, zehazki eragindako agenteen identifikazio-datuak ezabatuta. Gai honi buruzkoa da kontsulta, hain zuzen ere:

Kontsultaren mamia

PFEZa. – PFEZa ordainarazteko eskumena duen administrazioa, baterako aukera edo banakakoan, baldin eta ezkontideek lurralde ezberdinan badute ohiko bizilekua, batarena erakidean eta bestearren foralean.

Gatazkaren oinarria eta EIABen ebatzenaren azalpena

4) Ekonomia Itunaren III. kapituluko 3. atalean daude araututa Arbitraje Batzordearen (EIAB) kideak, eginkizunak eta erabakiak. Batzorde ho-

3) Entre las funciones atribuidas a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa regulada en la Sección 2<sup>a</sup> 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, ha sido objeto de acuerdo una consulta, relacionada con el IRPF. En este apartado de la sección de "Referencias" se incluye el texto de la respuesta a dicha consulta planteada sobre la aplicación de puntos de conexión contenidos en el Concierto, una vez eliminados los caracteres identificativos de los agentes concretamente afectados en ella. En concreto, la consulta versa sobre la siguiente cuestión:

Asunto objeto de la consulta

IRPF. – Administración competente para la exacción del IRPF, en la opción conjunta o individual, en el supuesto de un matrimonio cuyos cónyuges tienen su residencia habitual en territorios diferentes, común en un caso y foral en otro.

4) El Capítulo III del Concierto Económico en su sección 3<sup>a</sup> regula la composición, funciones, los procedimientos especiales y el régimen de

rrek Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundiaren artean sortzen diren zergen arloko gatazkak ebaaztea du helburu. Zergak aldizkariaren zenbaki honetako «Erreferentziak» ataleko laugarren atalean, «Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen Ebazpenak» atalean, arbitraje-organo horrek 2021eko azken hiruhilekoan emandako erabakietarako estekak ipini dira, [www.euskadi.eus](http://www.euskadi.eus) webgunean baitaude. Izen ere, berriro hasi da jardun normalean, erritmo bizian, aldi luze batean etenda egon osteen, eta izendapen hauek eginda: Violeta Ruiz Almendral presidente, eta Javier Muguruza Arrese eta Sofía Arana Landín mahaikide titular. Halaxe erabaki zuen Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoak (2021eko uztailaren 29ko akta), kideak berrituko zirela eta baliabideak egokituko zirela, ebaazteko gaitasuna handitzeko asmoz.

Taula honetan zerrendatuta dago Zergak aldizkariko zenbaki honetan bildu diren Arbitraje Batzordearen akordio bakoitza eragin zuten eztabaiden oinarria eta eman den ebaazpenaren azalpena:

1/2021 E, 2/2021 E eta 3/2021 E. Arbitraje Batzordeak erabaki du gatazka amaitu eta jarduerak artxibatuko direla, gatazkan zegoen zerga-administrazioetako batek, beste administrazioak hala eskatuta, zergapekoaren (persona juridikoa) helbidea aldatzea onartu ondoren.

4/2021 E. Persona juridiko baten zerga-egoitzari buruzko desadostasuna. Ebatzi da zergapekoak foru-lurraldetik lurralte erkidera lekualdatu zuela zerga-egoitza, eta egoitza soziala aldatu zuenentik izan zituela horrek ondorioak.

5/2021 E. Gatazkaren jatorrizko gaia eragiketa-bolumenaren ehunekoa zehazteari buruzko desadostasuna da. Gatazka negatiboa artxibatzea erabaki da, auzi-jartzailearen nortasun juridikoa azkendu delako. ElABen ustez, ez dago hirugarren kaltetutik, eta administrazioak ez dira hirugarren interesdun pertsonatuak, gatazka

los acuerdos de la Junta Arbitral (JACE), órgano que tiene atribuida la misión de resolver los conflictos de naturaleza tributaria planteados entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales. El cuarto apartado de la sección "Referencias" de este número de Zergak, el de "Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico", incluye los enlaces de acceso a la publicación, en la página web [www.euskadi.eus](http://www.euskadi.eus), de los acuerdos dictados por ese órgano arbitral desde que, tras un largo periodo de inactividad, haya reactivado su actividad en el último trimestre de 2021, a un gran ritmo, una vez formalizados los nombramientos de la presidenta, Violeta Ruiz Almendral, y las personas titulares de las vocalías, Javier Muguruza Arrese y Sofía Arana Landín, en el contexto de los acuerdos adoptados por la Comisión Mixta del Concierto Económico (acta de 29 de julio de 2021) sobre la renovación de sus componentes y la adecuación de sus recursos con la finalidad de aumentar su capacidad de resolución.

En la siguiente tabla se relaciona el objeto de los conflictos planteados y el sentido de la resolución dictada en cada uno de los acuerdos de la Junta Arbitral divulgados en este número de Zergak, correspondientes a 54 resoluciones: Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE

R 1/2021, R 2/2021 y R 3/2021. Terminación del conflicto y archivo de actuaciones acordado por la Junta Arbitral, tras la aceptación por parte de una de las administraciones tributarias en conflicto del cambio de domicilio del obligado tributario (persona jurídica) instado por la otra administración.

R 4/2021. Discrepancia sobre el domicilio fiscal de una persona jurídica. Se resuelve que el obligado tributario trasladó el domicilio fiscal de territorio foral a territorio común, con efectos desde el cambio de su domicilio social.

R 5/2021. La cuestión de fondo originaria del conflicto es la discrepancia sobre la determinación del porcentaje de volumen de operaciones. Se acuerda el archivo del conflicto negativo por extinción de la personalidad jurídica del actor. Considera la JACE que no existen terceros perjudicados y que las Administraciones no son terceros interesados personados ya que hi-

planteatzeko ahalmenaren utziera egin baitzuten, eta horixe zen egin behar zutena baldin eta ez bazeuden ados ordainarazitako zenbatekoekin.

6/2021 E. Zergapekoak hasitako betearazte-intzidente. Auziaren funtsa da administrazioen artean ez daudela ados lotutako eragiketen balorazioari dagokionez, eta, era berean, eragina du horrelakoetan egin behar den administrazioen arteko lankidetzari buruzko interpretazioan, beste administrazioari jakinarazi gabe alde bakarreko doikuntzak egitearekin alderatuta. ElABek era-baki du ez dela onartuko betearazte-intzidente, Itunaren 68. artikuluaren aldaketa indarrean jarri aurretik planteatu delako, gatazka amaitu eta jarduerak artxibatuko direla adieraziz.

7/2021 E. Gatazkaren jatorria da eragiketen kokapenari buruzko zerga-kontsulta bat egin dela ibilgailu berrien erkidego barruko entregei dagokienez, BEZaren ordainarazpena kalkulatze-ko (ROVER epaia). ElABek prozedura laburtuaren bidez gaitzetsi du izapideztea. ElABek adierazi duenez, ibilgailuak kokaleku jakin batean biltegiratzeak ez duenez inolako merkataritzabalio-rik, ibilgailuak erosleen eskura jartzen diren tokia hartuko da kontuan. Izen ere, ondasun zehatz horren berezitasuna dela eta, merkaturatzaleak ondasuna merkaturatzeko erabiltzen dituen giza baliabideak eta baliabide materialak dituen lekua da hori, ibilgailuak edonon daudela ere.

8/2021 E. Zergapeko batek planteatutako betearazte-intzidente, ElABen ebaZen baten bitartez ez zelako onartu bere gatazka-planteamendu bat, bi administrazioek BEZa ordainarazteko eskumena erreklamatzen zuten kasu baten ondoriozkoa. Oraingoan ere, ElABek ere ez du onartu zergapekoak planteatutako betearazte-intzidente, eskumenik ez duelako. Hala ere, erabakian adierazi du administrazioetako batek ez duela behar bezala bete ebaZen, ez baita preskribatu bidegabeko diru-sarrerak itzultzeko zergapekoaren eskubidea, eta, beraz, oraindik has liteke egintza deusezak ofizioz berrikusteko prozedura, legezkotasunaren arabera egokitze-ko administrazio-jarduera.

cieron dejación de sus facultades de plantear conflicto, lo que debieron hacer si estaban en desacuerdo con las cantidades exaccionadas.

R 6/2021. Incidente de ejecución instado por el obligado tributario. La cuestión de fondo de la que trae causa estriba en la discrepancia entre administraciones sobre la valoración de operaciones vinculadas y afecta asimismo a la interpretación sobre la colaboración entre las administraciones en estos casos, frente a los ajustes unilaterales sin dar parte a la otra administración. La JACE acuerda la inadmisión del incidente de ejecución por haberse planteado antes de la entrada en vigor de la modificación del art. 68 del Concierto, declarando la terminación y archivo de actuaciones.

R 7/2021. El origen del conflicto es una consulta tributaria sobre la localización de operaciones a efectos de la exacción del IVA en las entregas intracomunitarias de vehículos nuevos (Sentencia ROVER). La JACE desestima la tramitación por el procedimiento abreviado. Declara la JACE que, partiendo de la premisa de que el almacenamiento de los vehículos en una localización concreta no añade valor comercial alguno, se atenderá al lugar desde el que se ponen los vehículos a disposición de los adquirentes, que, dada la particularidad del bien de que se trata, se localiza en el lugar donde el comercializador tiene los medios humanos y materiales que utiliza en la labor de comercialización, con independencia del lugar donde se encuentren los vehículos.

R 8/2021. Incidente de ejecución planteado por un obligado tributario (OT) en relación con una resolución de la JACE que inadmitió su planteamiento de conflicto derivado de un supuesto en que ambas administraciones reclaman la competencia para la exacción del IVA. La JACE también inadmite el incidente de ejecución planteado por el OT por falta de competencia. No obstante, en el acuerdo manifiesta que la ejecución de la resolución en cuestión por parte de una de las administraciones ha sido incorrecta, pues no ha prescrito el derecho del obligado a la obtención de la devolución de ingresos indebidos, por lo que aún podría iniciarse el procedimiento de revisión de oficio de actos nulos a fin de acomodar la actuación administrativa a la legalidad.

9/2021 E eta 28/2021 E arteko ebatzenak (20 ebatzen). Itsasontzietan egindako lanen edo emandako zerbitzuen ondoriozko lan-etekein atxikipenak PFEZean. Ondorioak zabaltzea. ElABek adierazi du aztertu diren 20 gatazketa za-baltzekoak direla oinarri bera duen gai bati buruz aurretiaz emandako ebatzen irmo baten ondorioak. Hori dela eta, ondorioztatu du itsasontzia adskribatuta dagoen egoitza-portua dagoen lurraldeko administrazioari dagokiola itsasontzi batean egindako lanaren etekinengatik PFEZaren konturako atxikipenak ordainaraztea, administrazio horren lurralde-eremuan kokatutako lantoki batean emandako zerbitzuetatik eratorritako atxikipenak direlako.

1/2022 E. Pertsona juridiko baten zerga-egoitzari buruzko desadostasuna. Administrazio-kudeaketa eta negozio-zuzendaritza benetan non dauden zentralizatuta zehazten duten elemen-tu nagusi guztiak ebaluatu ditu ElABek. Horrela, adierazi du egoitza fiskala lurralde erkidean da-goela, lurralde horretan baitaude sozietatearen administratziaile bakarraren bizileku, aholkulariak zerbitzuak ematen dituen lekua eta sozietateak eskaerak jaso eta bidaltzeko duen bulego bakarra.

2/2022 E. Hileko autolikidazioetan, BEZaren tributazioaren behin-behineko proportzioa aldatzea (Ekonomia Itunaren 29.Bi artikulua). ElABek erabaki du gatazka artxibatzea, aldi berean gertatzen direlako, batetik, prozeduraren xedea bat-batean galtzea, administrazioek Ekonomia Itunaren 29.Bi artikuluaren xederako balio ez duelako, eta, bestetik, ElABek eskumenik ez edukitza lotuneen aplikazioari buruzko konsulta baten ebatzenari buruz planteatzen ez den gatazka bat ebatzeko [Ekonomia Itunaren 64.b) artikulua].

3/2022 E. Itsasontzietan emandako zerbitzuen ondoriozko lan-etekein atxikipenak ordainarazteko eskumena. ElABek dagoeneko ebatzitako eta Auzitegi Gorenaren epaian be-retsitako gaia. Langileak ontziratuta dauden itsasontzia adskribatuta dagoen portuko zerga-administrazioari dagokio atxikipenak ordaina-razteko eskumena.

Resoluciones R 9/2021 a R 28/2021 (20 resolucio-nes). Retenciones en el IRPF de los rendimientos del trabajo derivados de trabajos o servicios prestados en buques. Extensión de efectos. La JACE declara que son extensivos a los 20 conflictos analizados los efectos de una resolución firme previa recaída sobre una cuestión que guarda identidad de razón con aquellos y concluye que la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos del trabajo prestado a bordo de un buque, corresponden a la Adminis-tración del territorio en el que radique el puerto base al que esté adscrito el buque, por-que constituyen retenciones derivadas de servi-cios prestados en un centro de trabajo ubicado en el ámbito territorial de tal Administración.

R 1/2022. Discrepancia sobre el domicilio fiscal de una persona jurídica. La JACE evalúa los principales elementos determinantes de dónde está efectivamente centralizada la gestión ad-ministrativa y la dirección de los negocios. De-clara que el domicilio fiscal se localiza en terri-torio común, por coincidir en dicho territorio la residencia del administrador único de la socie-dad, el lugar donde el asesor presta sus servi-cios y el lugar donde tiene la sociedad su única oficina en la que reciben y remiten los pedidos.

R 2/2022. Modificación de la proporción provi-sional de tributación de IVA en las autoliquidaciones mensuales (art. 29.Dos del Concierto Eco-nómico). La JACE acuerda archivar el conflicto por concurrir simultáneamente la pérdida sobre-venida del objeto del procedimiento, al no servir para la finalidad del art. 29.Dos del CE, así como la falta de competencia de la JACE para resol-ver un conflicto que no se plantea en ocasión de la resolución de una consulta sobre los puntos de conexión [art. 64.b) del Concierto Económico].

R 3/2022. Competencia para la exacción de las retenciones en el IRPF de los rendimientos de trabajo correspondientes a servicios pres-tado en un buque. Cuestión ya resuelta por la JACE y ratificada en Sentencia del Tribu-nal Supremo. La competencia para la exac-ción de las retenciones corresponde a la ad-ministración tributaria del lugar en que se localiza el puerto al que está adscrito el buque en el que los trabajadores están embarcados.

4/2022 E eta 5/2022 E. Itsasontzietan egindako lanen edo emandako zerbitzuen ondoriozko lan-etekeinaren atxikipenak PFEZean. Ondorioak zabaltzea. ElABek adierazi du aztertu diren bi gatazketa zabaltzekoak direla oinarri bera duen gai bat buruz aurretiaz emandako ebazen irmo baten ondorioak. Hori dela eta, ondorioztatu du itsasontzia adskribatuta dagoen egoitza-portua dagoen lurraldeko administrazioari dagokiola itsasontzi batean egindako lanaren etekinengatik PFEZaren konturako atxikipenak ordainaraztea.

6/2022 E. Lan-etekeinaren atxikipenak ordainarazteko eskumena: i) itsasontzietan egindako lanen edo emandako zerbitzuen ondoriozkoak eta ii) portuetan (ez itsasontzietan) egindako lanen ondoriozkoak. ElABek adierazi du, i) kasuan, dagoeneko ebatzita dagoenean, itsasontzia adskribatuta dagoen egoitza-portua dagoen lurraldeko administrazioari dagokiola PFEZaren konturako atxikipenak ordainaraztea, eta, ii) kasuan, langileak zerbitzuak ematen dituen tokiko administrazioari (Ekonomia Itunaren 7.Bat.a) artikuluko arau orokorra).

7/2022 E. Itsasontzietan emandako zerbitzuen ondoriozko lan-etekeinaren atxikipenak ordainarazteko eskumena. Egoitza-portua Frantzian dagoen kasua. Honela interpretatu du ElABek Espainiako Erresumaren eta Frantziako Errepublikaren arteko Zergapetze Bikoitzeko Hitzarmenaren 5.5 artikulua: erakunde ez-egoiliarrak Spainian jarduten du foru-lurraldean kokatutako establezimendu iraunkor baten bidez, eta establezimendu horretara adskribatuta daude ez-egoiliarraren itsasontzietan zerbitzuak ematen dituzten tripulazioko langile egoiliar guztiak.

8/2022 E. Gatazkaren jatorria da jatorrizko desadostasun bat dagoela higiezin bat eskuratzeko eragiketa baten kalifikazioari eta BEZari edo OE-Zari lotzeari buruz, ordainarazteko eskumena nori dagokion zehazte aldera. Gatazka negatiboa planteatu ondoren, bidegabeko diru-sarrerak itzultzeo eskaera baiesteko erabakia hartu zuen administrazioetako batek. Zergapekoak atzera egiteko idazkia aurkeztu zuen, prozeduraren xedeak bat-batean galdu zuelako, auzigai den era-giketaren kalifikazioari buruzko desadostasuna

R 4/2022 y R 5/2022. Retenciones en el IRPF de los rendimientos del trabajo derivados de trabajos o servicios prestados en buques. Extensión de efectos. La JACE declara que son extensivos a los dos conflictos analizados los efectos de una resolución firme previa recaída sobre una cuestión que guarda identidad de razón con aquéllos y concluye que la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos del trabajo prestado a bordo de un buque, corresponden a la Administración del territorio en el que radique el puerto base al que esté adscrito el buque.

R 6/2022. Competencia para la exacción de las retenciones en el IRPF de los rendimientos del trabajo: i) derivados de trabajos o servicios prestados en buques y ii) derivados de trabajos prestados en los puertos (no en los buques). La JACE declara que en el caso i), ya resuelto, la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF corresponden a la administración del territorio en el que radique el puerto base al que esté adscrito el buque y en el caso ii), la competencia corresponde a la Administración del lugar donde el trabajador presta sus servicios (regla general del artículo 7.Uno.a) del Concierto Económico).

R 7/2022. Competencia para la exacción de las retenciones en el IRPF de los rendimientos de trabajo correspondientes a servicios prestado en un buque. Supuesto en el que el puerto base se localiza en Francia. La JACE interpreta el art. 5.5 del Convenio de Doble Imposición entre el Reino de España y la República de Francia, en el sentido de que la entidad no residente actúa en España por medio de un establecimiento permanente ubicado en territorio foral, al que está adscrita toda la tripulación residente que presta sus servicios en los buques del no residente.

R 8/2022. El origen del conflicto estriba en la discrepancia original sobre la calificación de una operación de adquisición de un inmueble y su sujeción al IVA o al ITP, a efectos de determinar la competencia de exacción. Con posterioridad al planteamiento del conflicto negativo, una de las administraciones dictó acuerdo estimatorio de la solicitud de devolución de ingresos indebidos. El obligado tributario presentó escrito de desistimiento por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, al haber desaparecido la discrepancia sobre la calificación de la operación ob-

desagertu zelako. ElABek erabaki du gatazka amaitutzat jotzea eta jarduerak artxibatzea.

9/2022 E. Pertsona juridiko baten zerga-egoitzari eta ondorioen datari buruzko jatorrizko desadostasuna. Hasierako alegazioen izapidean, administrazioetako batek amore emateko idazkia aurkeztu zuen, beste administrazioaren asmoa onartuz. ElABek erabaki du expedientea artxibatzea, prozeduraren xedea bat-batean galdu delako amore ematearen ondorioz.

10/2022 E. Pertsona fisiko baten egoitza fiskalaren aldaketari buruzko desadostasuna, PFEZa ordainarazteko eskumena nori dagokion zehazte aldera. Zergapekoak aurkeztutako gatazka negatiboa. ElABek uste du administrazio batek ezin duela likidazio-jarduketarik egin bere buruari esleitzu ordainarazpen-eskumena zergapekoak aitortutako egoitzaren aurka, hura okerra dela iritzen duelako; aitzitik, lehenik eta behin, eskumena eskuratu behar du egoitza aldatzeko prozedura izapidetzearen bidez, eta, orduan bakarrik, geroago, egokitzat jotzen duen likidazio-jarduketa egin behar du.

11/2022 E. Itsasontzietan egindako lanen edo emandako zerbitzuen ondoriozko lan-etekeinen atxikipenak PFEZean. Ondorioak zabaltzea. ElABek adierazi du aztertutako gatazkara zabaltze-koak direla oinarri bera duen gai bati buruz aurretiaz emandako ebazen irmo baten ondorioak. Hori dela eta, ondorioztatu du itsasontzia adskribatuta dagoen egoitza-portua dagoen lurrealdeko administrazioari dagokiola itsasontzi batean egindako lanaren etekinengatik PFEZaren konturako atxikipenak ordainaraztea.

12/2022 E eta 13/2022 E. Ikerketa, garapen eta berrikuntza teknologikoko (I+G+b) gastoengatiko kenkariaren monetizazioa itzultzeko eskumena, Estatuko Administrazioaren sozietateen gaineko zergaren (SZ) araudian arautua, zergak eragiketa-bolumenaren proportzioan ordaintzen dituen zergapeko baten kasuan. ElABek, besteari beste, gaitzetsi egin du monetizazioa dirulaguntzatzat hartzea, eta sozietateen gaineko zergari dagonkiez ordainarazteko eskumena duen foru-administrazioari dagokiola deklarau du, araudi

jeto de controversia. La JACE acuerda la terminación del conflicto y el archivo de las actuaciones.

R 9/2022. Discrepancia original sobre el domicilio fiscal de una persona jurídica y la fecha de efectos. En el trámite de alegaciones iniciales, una de las administraciones presenta escrito de allanamiento, aceptando la pretensión de la otra administración. La JACE acuerda archivar el expediente por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, motivada por el referido allanamiento.

R 10/2022. Discrepancia en relación con el cambio de domicilio fiscal de una persona física, a efectos de determinar la competencia para la exacción del IRPF. Conflicto negativo interpuesto por el obligado tributario. La JACE considera que una administración no puede realizar una actuación liquidatoria atribuyéndose la competencia de exacción en contra del domicilio declarado por el obligado por entender que es erróneo; sino que primero debe adquirir la competencia a través de la tramitación del procedimiento de cambio de domicilio y, solo entonces, con posterioridad, realizar la actuación liquidatoria que estime oportuna.

R 11/2022. Retenciones en el IRPF de los rendimientos del trabajo derivados de trabajos o servicios prestados en buques. Extensión de efectos. La JACE declara que son extensivos al conflicto analizado los efectos de una resolución firme previa recaída sobre una cuestión que guarda identidad de razón con aquél y concluye que la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos del trabajo prestado a bordo de un buque, corresponden a la Administración del territorio en el que radique el puerto base al que esté adscrito el buque.

R 12/2022 y R 13/2022. Competencia para la devolución de la monetización de la deducción por gastos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) regulada en la normativa del Impuesto de Sociedades (IS) de la Administración del Estado, en el supuesto de un obligado tributario que tributa en proporción al volumen de operaciones. La JACE, entre otras cosas, desestima que la monetización tenga la naturaleza de subvención y declara la competencia de la administración foral con competencia exacionadora respecto al IS, en los supuestos de

erkidea aplikatzen den kasuetan, I+G+B jarduerengatiko kenkariaren monetizazioaren zenbatekoa dagokion zergapekoaren tributazio-proporziokoan itzultzeko.

14/2022 E. Gasa merkaturatzeko jardueraren esparruko eragiketen kokapenari buruzko jatorrizko desadostasuna. Gatazka planteatu ondoren, alegazionen izapidean, amore eman zuen administrazioetako batek, hasiera batean operazioen kokapena gasa merkaturatzeko jarduera egiteko baliabide materialak eta giza baliabideak dauden lekuaren dagoela defendatzen zuen administrazioak. ElABek azpimarratu du nola doktrinan hala jurisprudentzian baketsua dela kontsumitzailearen kontagailua dagoen lekuaren gertatzen dela gas-entregen kokapena. Gatazka artxibatzaea ebatzi du, prozeduraren xedea bat-batean galdu delako amore ematearen ondorioz.

15/2022 E. Erregaiak merkaturatzeko jardueraren esparruko eragiketen kokapenari buruzko jatorrizko desadostasuna. Gatazka planteatu ondoren, alegazionen izapidean, amore eman zuen administrazioetako batek, hasiera batean defendatzen zuenak eragiketek ez zutela ondasun-emateen kalifikaziorik, baizik eta foru-lurraldetik kanpoko bulegoetan kokatutako finantza-izaerako zerbitzuen prestazioen kalifikazioa. ElABek azpimarratu du nola doktrinan hala jurisprudentzian baketsua dela produktua hornitzeko erabiltzen diren gasolina-zerbitzuguneetan dagoela zergapekoak bezeroei egiten dizkien erregai-entregen kokapena. Gatazka artxibatzaea ebatzi du, prozeduraren xedea bat-batean galdu delako amore ematearen ondorioz.

16/2022 E. Industria-ibilgailuak eta horien ordezko piezak saldu eta konpontzeko eragiketen kokapenari buruzko gatazka (ROVER epaia). ElABek erabaki du konponketak materialki egiten diren lekuaren egiten direla, eta ibilgailuen eta ordezko piezen salmentak azken bezeroari merkataritza-lana egiten zaion lekuaren.

17/2022 E. Zerga-egoitza aldatuz gero BEZaren saldoak lekualdatzeari buruzko gatazka; zehazki, jasanarazitako BEZaren kuoten itzulketari dago-

aplicación de normativa común, para devolver en la proporción de tributación del obligado que le corresponde, el importe de la monetización de la deducción por actividades de I+D+i.

R 14/2022. Discrepancia original sobre la localización de las operaciones en el ámbito de la actividad de comercialización de gas. Con posterioridad al planteamiento del conflicto, en el trámite de alegaciones, se allana la administración que inicialmente sostenía que la localización de las operaciones radica donde se encuentran los medios materiales y humanos para realizar la actividad de comercialización del gas. Resalta la JACE que es una cuestión pacífica doctrinal y jurisprudencialmente que la localización de las entregas de gas se produce en el lugar en el que se halle el contador del consumidor. Resuelve el archivo del conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento derivado del referido allanamiento.

R 15/2022. Discrepancia original sobre la localización de las operaciones en el ámbito de la actividad de comercialización de carburantes. Con posterioridad al planteamiento del conflicto, en el trámite de alegaciones, se allana la administración que inicialmente sostenía que las operaciones no tenían la calificación de entregas de bienes sino de prestaciones de servicios de carácter financiero localizados en las oficinas situadas fuera de territorio foral. Resalta la JACE que es una cuestión pacífica doctrinal y jurisprudencialmente que la localización de las entregas de carburante por el obligado tributario a sus clientes se produce en las estaciones de servicio desde las que se les suministra el producto. Resuelve el archivo del conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento derivado del referido allanamiento.

R 16/2022. Conflicto sobre la localización de operaciones de venta y reparación de vehículos industriales y sus repuestos (Sentencia ROVER). La JACE acuerda declarar que las reparaciones se realizan en el lugar donde materialmente se lleven a cabo, y las ventas de vehículos y repuestos se localizan donde se realice la labor comercial al cliente final.

R 17/2022. Conflicto sobre el traslado de saldos IVA en un supuesto de cambio de domicilio fiscal, en concreto en relación con la devolución

kionez (egoitza aldatu aurretik), ondoriorik gabe geratu baitira higiezinen kontratu bat suntsiarazteagatik (egoitza aldatu ondoren). Zergapekoak sustatutako gatazka negatiboa.

18/2022 E. Ohiko bizilekua zehazteari buruzko gatazka negatiboa. Gatazka tramitera onartzeari dagokionez, ElABek dio posible dela gatazka negatibo bat planteatzea bi administrazioek beren eskumena ukatzeko likidazio-akordio soil batekin, nahiz eta batek ere ez duen adierazi eskumenik ez duela, bestearren alde. Era berean, posible da gatazka negatibo bat planteatzea bi administrazioek beren burua eskuduntzat jotzen dutenean eta, normalean, biek zergapekoaren aurrean jarduten dutenean, baina batek ere ez duenean gatazka positiborik sustatzen.

19/2022 E. Ikuskapen-eskumenari eta ikuskapen-eskumenik gabeko administrazioak egindako egiaztapen-jarduketei buruzko gatazka. Ebazpenaren testuan, ElABek Itunaren ikuspegitik berrikusi du kudeaketa- eta ikuskapen-eskumenen irismenaren bilakaera, eta ebatzi du ikuskapen-eskumenik gabeko administrazioak egindako informazio-eskaerak eta egiaztapen mugatuak gainditu egiten dutela Ekonomia Itunak ordainarazteko eta kudeatzeko eskumena duen administrazioari esleitzen dizkion eskumenen eremua, baina ez ikuskatzeko.

20/2022 E. Merkataritzako langileek emandako zerbitzuei dagozkienei lan-atxikipenak PFEZean. Hondar-araua edo Ekonomia Itunaren 7.Bat.a) artikuluko arau orokorra aplikatzea. ElABek uste du, aztertzen ari garen kasuan, egiaztatuta da goela lurralde erkidean destinatutako komertzialak foru-lurraldean dagoen zentralera jarduera osagarri edo lagungarriak egitera joan izan direla, eta, gainera, denbora hori benetan oso laburra izan dela urteko lanaldia kontuan hartuta; beraz, ezin da horretan babestu ordezko arauaren aplikazioa arau nagusiaren kaltetan.

21/2022 E. Lan-atxikipenak PFEZean, Itunaren

de cuotas de IVA repercutido (antes del cambio de domicilio) que han quedado sin efecto por la resolución de un contrato inmobiliario (con posterioridad al cambio de domicilio). Conflicto negativo promovido por el obligado tributario.

R 18/2022. Conflicto negativo sobre la determinación de la residencia habitual. Respecto a la admisión a trámite del conflicto, la JACE sostiene que resulta posible plantear un conflicto negativo con un simple acuerdo liquidatorio de ambas administraciones denegando su competencia, a pesar de que ninguna haya declarado su incompetencia a favor de la otra. De igual manera, también es posible plantear un conflicto negativo cuando ambas administraciones se consideren competentes, y normalmente ambas actúen frente al obligado, pero ninguna promueva un conflicto positivo.

R 19/2022. Conflicto relativo a la competencia inspectora y las actuaciones de comprobación realizadas por la Administración sin competencia inspectora. En el texto de la resolución, la JACE repasa la evolución del alcance de las competencias de gestión y de inspección desde la perspectiva del Concierto y resuelve declarando que el requerimiento de información realizado por la administración sin competencia inspectora así como la comprobación limitada exceden del ámbito de competencias que el Concierto Económico atribuye a la administración con competencia de exacción y gestión, pero no de inspección.

R 20/2022. Retenciones del trabajo en el IRPF correspondientes a servicios prestados por personal comercial. Aplicación de la regla residual o de la regla general del artículo 7.Uno.a) del Concierto Económico. Considera la JACE que, en el supuesto en cuestión, resulta acreditado que la asistencia de los comerciales destinados en territorio común a la central localizada en territorio foral ha tenido por objeto la realización de actividades complementarias o accesorias a su desempeño y, además, ha supuesto un tiempo realmente residual en consideración a su jornada de trabajo en cómputo anual, por lo que no puede ampararse en ello la aplicación de la regla supletoria en detrimento de la principal.

R 21/2022. Retenciones del trabajo en el IRPF correspondientes a trabajos prestados en el extran-

7.Bat.a) artikulua aldatu aurretik atzerrian egindako lanei dagozkienak. ElABek argudiati du, aurreko aldiekiko interpretazio-parametro gisa, Ekonomia Itunaren 2017an ezarritako arau berria aplikatzea, atzerrian emandako zerbitzuei dagozkien lan-atxikipenei buruzkoa (adskripzio-lantokia). Adierazi du langileak adskribatuta dauen lantokia dagoen lekuo administrazioari dagokiola atzerrian lan egiten duten langileen lan pertsonalagatiko atxikipenak ordainarazteko eskumena.

22/2022 E. Lan-atxikipenak PFEZean, lurralde erkidean bizi diren langileek egoitza-portua foru-lurraldean duen itsasontzi batean egindako lanei dagozkienak, Ekonomia Itunaren 7.Bat.a) artikulua aldatu aurretik. Ondorioak zabaltza eskatzeko legitimitateari dagokionez, ElABek interpretatu du ez dela bidezkoa eskatutako ondorioak zabaltza; izan ere, gatazkaren unean indarrean zegoen idazketaren arabera, gatazka aurkeztu zuenari bakarrik zegokion hura eskatzenko legitimitatea, eta ez alderdi demandatuari. Funtsari dagokionez, ElABek gogorarazi du Auzitegi Gorenak dagoeneko ebatzta eta ontzat emanda duen gaia dela: itsasontzia adskribatuta dagoen egoitza-portuari dagokion administrazioa da itsasontzietan zerbitzuak ematen dituzten langileen lan-atxikipenak ordainarazteko eskumena duna, lantokitzat hartzen baita ondorio horietarako.

23/2022 E. Lan-atxikipenak PFEZean, Ekonomia Itunaren 7.Bat.a) artikulua aldatu aurretik telelannaren modalitatean egindako lanei dagozkienak. Bi espediente metatza. Langileek telelannaren bidez ematen dituzten zerbitzuei buruzko azterketa kontzeptuala egin ondoren, ElABek dio bazegoela arau-hutsune bat, Auzitegi Gorenak adierazitako irizpideari jarraikiz Zuzenbidearen interpreteak edo aplikatzaileak bete behar zueña. Era berean esan du langilea adskribatuta dagoen lantokiaren irizpidea dela hobekien uztartzen dena enplegatzailak atxikipena egiteko eta ordainarazteko eskumena duen administrazioan sartzeko betebeharra betetzean izan behar duen objektibotasun edo segurtasunarekin.

jero antes de la modificación del art. 7.Uno.a) del Concierto. La JACE argumenta la aplicación como parámetro interpretativo respecto de períodos anteriores, de la nueva regla establecida en 2017 en el Concierto Económico relativa a las retenciones del trabajo correspondientes a servicios prestados en el extranjero (centro de trabajo de adscripción). Declara que la competencia de exacción de las retenciones por trabajo personal de los trabajadores que presten sus servicios en el extranjero corresponde a la administración donde se halle ubicado el centro de trabajo al que estén adscritos los trabajadores.

R 22/2022. Retenciones del trabajo en el IRPF correspondientes a trabajos prestados en un buque con puerto base en territorio foral por personal residente en territorio común, antes de la modificación del art. 7.Uno.a) del Concierto Económico. Respecto a la legitimidad para solicitar la extensión de efectos, interpreta la JACE que no procede la extensión de efectos solicitada porque, en su redacción vigente en el momento al que se refiere el conflicto la legitimidad para solicitar la correspondía exclusivamente a quien hubiera interpuesto el conflicto y no a la parte demandada. Respecto a la cuestión de fondo, recuerda la JACE que se trata de una cuestión ya resuelta y declarada conforme por el Tribunal Supremo: la Administración competente para exaccionar las retenciones del trabajo de los trabajadores que prestan servicios en buques o embarcaciones es la que corresponda al puerto base al que estuviera adscrito el buque, que, a tales efectos, tenía la consideración de centro de trabajo.

R 23/2022. Retenciones trabajo en el IRPF correspondientes a trabajos prestados en la modalidad de teletrabajo, antes de la modificación del art. 7.Uno.a) del Concierto Económico. Acumulación de dos expedientes. Tras un análisis conceptual sobre la prestación de servicios de los empleados por la modalidad de teletrabajo, sostiene la JACE que existía una laguna normativa que, siguiendo el criterio señalado por el Tribunal Supremo, debía ser llenada por el intérprete o por el aplicador del Derecho y que, el criterio del centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador es el que mejor se compadece con la necesaria objetividad o seguridad que debe tener el empleador a la hora de cumplir su obligación de practicar la retención e ingresarla en la administración competente para la exacción.

24/2022 E. Lan-atxikipenak PFEZean, Ekonomia Itunaren 7.Bat.a) artikulua aldatu aurretik atzerrian egindako lanei dagozkienak. Gatazka negatiboaren onargarritasunari dagokionez, ElABek dio gatazka negatiboak egon daitezkeela bi administrazioek zergapekoaren gaineko eskumena dutela irizten dutenean (8/2022 E), eta adierazi du langileak adskribatuta dauden lantokia koka-tuta dagoen administrazioari dagokiola atzerrian zerbitzuak ematen dituzten langileen lan pertsonalagatiko atxikipenak ordainarazteko eskuma-na.

25/2022 E eta 26/2022 E. Lan-atxikipenak PFEZean, egoitza-portua foru-lurraldean duten itsasontzie-tan egindako lanei dagozkienak, Ekonomia Itu-naren 7.Bat.a) artikulua aldatu aurretik. ElABwk 22/2022 Ebazpenean ebatzitakoaren antzeko gatazkak, antzeko planteamendu eta argudio-kin. ElABek, halaber, ez du onartzen administrazio demandatuak ondorioak zabaltzea eskatzeko legitimitatea duenik. Funtsari dagokionez, adierazi du itsasontziaren egoitza-portua dagoen administrazioari dagokiola nazioarteko uretan arrantzan diharduten itsasontzietan lan egiten duten arrantzale-marinelen lan-etekinengatiko atxikipenak ordainarazteko eskumena.

5) Azkenik, "Estatistikak" atala dago, Igor Guinea Palacios Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Oga-sun Saileko Diru-sarrerak Kudeatzeko eta Bilketa Aztertzeko Zerbitzuko teknikariak eginda. Atalak eduki hau du Zergak aldzikariaren zenbaki honetan: i) Foru-aldundiek 2021eko itxieran zerga itunduen bidez bildutakoari buruzko informazioa (15.963,2 milioi euroko bilketa erregistratua, 2020an kontabilizatutakoa baino % 14,4 handiagoa, bereziki EAEko ekonomiaren susperraldi nabariak bultzatua, BPGaren % 5,6ko hazkun-dea, Eustatek argitaratutako hiruhileko kontuen arabera, eta bereziki BEZaren portaerari egotz dakiokenea, haren bilketa 1.000 milioi euro baino gehiago handitu baita); ii) Foru-aldundiek 2021eko lehen seihibekoan zerga itunduen bidez bildutakoari buruzko informazioa, urte arteko % 8,9ko igoera izan dunea (6.433 milioi euroko bilketa, 2021eko aldi berean kontabilizatutakoa bai-

R 24/2022. Retenciones del trabajo en el IRPF co-rrespondientes a trabajos prestados en el extran-jero antes de la modificación del art. 7.Uno.a) del Concierto Económico. Respecto a la admisi-bilidad del conflicto negativo, mantiene la JACE que los conflictos negativos también se pueden producir cuando dos administraciones se con-sideren competentes respecto del obligado tri-putario (R 8/2022) y declara que la competen-cia de exacción de las retenciones por trabajo personal de los trabajadores que presten sus servicios en el extranjero corresponde a la admini-nistración donde se halle ubicado el centro de trabajo al que estén adscritos los trabajadores.

R 25/2022 y R 26/2022. Retenciones del trabajo en el IRPF correspondientes a trabajos presta-dos en buques con puerto base en territorio foral, antes de la modificación del art. 7.Uno.a) del Concierto Económico. Conflictos similares al resuelto por la JACE en la R 22/2022 con si-milares planteamientos y argumentaciones. La JACE también rechaza la legitimidad de la ad-ministración demandada para solicitar la exten-sión de efectos. Respecto al fondo del con-flicto, declara que la competencia de exacción de las retenciones por rendimientos de trabajo de pescadores-marineros que presten sus ser-vicios en barcos que faenan en aguas interna-cionales corresponde a la administración don-de se halle ubicado el puerto base del barco.

5) Por último, el apartado "Estadísticas", elabora-do 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 2021 (15.963,2 mi-llores de euros de recaudación registrada que suponen un aumento del 14,4% sobre la recaudación contabilizada en 2020, impulsada en par-ticular por la notoria recuperación de la econo-mía vasca, +5,6% de crecimiento del PIB según las Cuentas trimestrales publicadas por el Eustat, y atribuible en especial al comportamiento del IVA, cuya recaudación se ha incrementado en más de 1.000 millones de euros y ii) información sobre la recaudación por tributos concertados de las Diputaciones Forales correspondiente al pri-mer semestre de 2021, que registra un incremen-

no 527 milioi euro gehiago, BEZean eta PFEZean izandako igoera handiei esker).

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

Foru-zergen arloko informazio erabilgarria osatu nahi duten pertsonei gonbita egiten diegu EAEko hiru lurralte historikoetako webguneetan horretarako dauden guneetara sar daitezen ([www.araba.eus](http://www.araba.eus), [www.bizkaia.eus](http://www.bizkaia.eus), [www.gipuzkoa.eus](http://www.gipuzkoa.eus)), bai eta Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailaren webgunean ere (<https://www.euskadi.eus/eusko-jaurlaritza/ogasun-finanza-saila/hasiera/>). Azken horretan, nabarmen-zekoa da Zerga Administrazioko Zuzendaritzaren Informazio Buletina (ZAZAB-BIDAT). Hilero, buletin horrek—aurkibidea, laburpena eta edukiaren azalpen laburra dakartz— zergei buruzko zenbait argitalpenetatik ateratako iritzi-artikuluak, administrazio-doktrina eta jurisprudentzia biltzen ditu. Ekonomia Ituna bultzatzeko eta haren zabaldean jarduteko Ad Concordiam elkar-teak sustatutako webgunean sartzea aholkatzen dugu, [www.conciertoeconomico.org](http://www.conciertoeconomico.org), bai eta Ekonomia Itunaren eta Foru Ogasunen Dokumentazio Agiritegiak argitaratutako Ituna buletin elektronikoan ere, honako helbide honetan: <https://www.ituna.eus/> eta Pedro Luis Uriarte sustatutako Ekonomia Itunaren inguruko dibulgaziozko webgunean; egileak berak egindako “El Concierto Económico. Una visión personal” izeneko lana hartzen du barne ([www.elconciertoeconomico.com](http://www.elconciertoeconomico.com)). Obra bereziki gomendagarria da Ituna ezagutu nahi dutenentzat. Eta oso baliagarria izango da obra ezagutzen duten baina haren alderdi jakin batuetan sakondu nahi dutenentzat ere. Ikuspegi didaktikoa eta irakurterraza du ez-augarri Itunari lehendabizikoz heltzen diotenent-

to interanual del 8,9%, (6.433 millones de euros de recaudación que suponen un incremento de 527 millones respecto a la recaudación contabilizada en el mismo periodo de 2021, gracias a los fuertes incrementos registrados en el IVA y el IRPF.

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

Invitamos a las personas interesadas en completar la información útil sobre materia tributaria foral, a que accedan a los espacios destinados a este fin en las propias páginas web de cada uno de los tres territorios históricos de la CAPV ([www.araba.eus](http://www.araba.eus), [www.bizkaia.eus](http://www.bizkaia.eus), [www.gipuzkoa.eus](http://www.gipuzkoa.eus)) y en la página web del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco ([www.euskadi.eus/gobierno-vasco/departamento-hacienda-economia/](http://www.euskadi.eus/gobierno-vasco/departamento-hacienda-economia/)), en la que destacamos el acceso al Boletín Informativo de la Dirección de Administración Tributaria (ZAZAB-BIDAT) que mensualmente relaciona —incluyendo sumario, resumen y una breve reseña de su contenido— una selección de artículos de opinión, doctrina administrativa y jurisprudencia extraídos de diversas publicaciones de carácter tributario. Asimismo, para el conocimiento y la profundización en los temas relacionados con el Concierto Económico, aconsejamos el acceso a la web promovida por la asociación Ad Concordiam para la Promoción y Difusión del Concierto Económico, [www.conciertoeconomico.org](http://www.conciertoeconomico.org), al Boletín Electrónico Ituna editado por el Centro de Documentación del Concierto Económico y las Haciendas Forales accesible en la dirección <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](http://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

zat, eta, gainera, barnean hartzen duen material zabalak irakurleari erakunde honen gaineko edozein zalantza argitzen lagunduko dio. Horrekin batera, Javier Armentia Basterraren "Ekonomia Itunaren bilakaera bere lege-testuen bidez" liburua gomendatzen dugu. Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailak argitaratu du eta liburu-denda espezializatuak erabiltzen ditu banatzeko. Hurrengo estekan, liburuaren aurkibidea jarri dugu; egilearen sarrera-oharra ere badakar, bai eta liburua eskuratu nahi duten pertsona guztiek hura aurkitzeko beharrezko izango dituzten identifikazio-datuak ere: "EKONOMIA-ITUNAREN BILAKAERA BERE LEGE-TESTUEN BIDEZ".

Gogoratu behar dugu Ekonomia Ituna eta Euskadiko Kupoa zehazteko metodología hiru hizkuntzatan (euskaraz, gaztelaniaz eta ingelesez) zabaldu dela Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailaren webgunearen estekaren bidez, Itunari buruzko terminoen glosario batez osatua, ingelesezko azalpen didaktiko batekin, eta termino-en euskarazko eta gaztelaniazko baliokide terminologikoekin. Hiru hizkuntzako bertsioa EZKoren ekinenez landu da, erakunde-lankidetza estuko testuinguruan garatu da, eta, hizkuntzen alorreko adituez gain, tributu-zuzenbide foraleko adituek ere hartu dute parte. Nabarmeneko da Eusko Jaurlaritzaren Itzultziale Zerbitzu Ofizialak lan zehatz eta arduratsua egin duela, Deustuko Unibertsitateko Zuzenbideko doktore eta Finantza eta Tributu Zuzenbideko irakasle titular Alberto Atxabal Radarekin lankidetza —tributu-alorreko aditu ezaguna eta Euskararen Aholku Batzordearen Terminología Batzordeko kidea, batzorde hori sortu zenez gerotzik—, eta emaitza izan da bi testuen —Itunaren eta Kupoaren— euskarazko bertsio harmonizatu eta kohesionatu bat. Azken eguneratzetik aurrera Ekonomia Itunean izandako aldaketak eta etorkizunean geratzen diren aldaketak aldizkari honetan sistemátikoki eguneratzeko konpromisoa hartu da, baina oraindik ez da bultzatu.

Bestalde, testuen ingelesezko bertsioak —funtezkoak testuak nazioartean zabaltzeko— egile du Bizkaiko Foru Aldundiko Aholkularitzako eta

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".

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 y cohesionada. Queda, como un compromiso pendiente de impulso, la actualización sistemática de esta edición a los cambios operados en el Concierto Económico desde la fecha de su última actualización y a los cambios que se vayan produciendo en el futuro.

Por su parte, la autoría de la versión de los textos en inglés, fundamental para su divulgación exterior, corresponde a Gemma Martínez Bá-

Zerga Politikako zuzendariorde Gemma Martínez Bárbara, gai horretan esperientzia luzea eta aitortua duen pertsona; izan ere, aditua da bi alor horietan, ingeleseko hizkuntzalaritzan eta tributu-zuzenbide foralean. Ekonomia Itunaren eta Kupoa zehazteko metodologiarekin testuen ingelesezko bertsioa eguneratzeaz gain, Ekonomia Itunari buruzko terminoen glosarioa ere sortu du, zeinak, beste elementu batzuen artean, termino horien ingelesezko azalpen didaktikoa eta euskal karazko eta gaztelaniazko baliokideak hartzen baititu. Glosarioa hiru hizkuntzako testuekin batera dago, irakurtzeko eta ulertzeko lagungarri.

Horrez gain, Eusko Jaurlaritzako Ogasun Sail-buruordetzak Ekonomia Ituneko terminoen glosarioa argitaratu du. Eusko Jaurlaritzako Itzulpen Zerbitzu Oficialaren (IZO) gomendioak eta era-bakiak jasotzen ditu glosarioak; 700 termino baino gehiago ditu, eta Ekonomia Itunaren arloan osatu nahi du Eusko Jaurlaritzaren 2015eko Herri-ogasunaren Hiztegian jasotako terminología. Itunaren bilakaerari eta eguneratzeari oso lotuta dagoen tresna dinamikoa da, eta aukera ematen du terminoak bilaketa-tresna baten bidez nahiz ordena alfabetikoko zerrenda baten bidez bilatzeko.

Azkenik, aldizkariari "Intereseko estekak" izeneko atala gehitu diogu. Zergekin eta, bereziki, Ekonomia Itunarekin lotutako dokumentuetarako eta dibulgaziozko materialetarako sarbidea aurkituko duzue bertan.

bara, 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.

Adicionalmente, la Viceconsejería de Hacienda del Gobierno Vasco ha publicado un glosario de términos del Concierto Económico que recoge las recomendaciones y decisiones del Servicio Oficial de Traducción del Gobierno Vasco (IZO), que consta de más de 700 términos y pretende complementar en el área del Concierto Económico la terminología en euskera recogida por el "Herri-ogasuna Hiztegia" del Gobierno Vasco de 2015. Se trata de una herramienta dinámica muy vinculada a la evolución y actualización del Concierto que permite operar, tanto mediante un motor de búsqueda, como a través de un listado en orden alfabético.

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 especialmente relacionada con el Concierto Económico.

# A ctualidad fiscal

## ACTUALIDAD ÁLAVA

PUBLICACIONES DESDE 1/2022 A 6/2022

**DECRETO FORAL 2/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 11 de enero. Aprobar la modificación del Decreto Foral 3/2011, de 25 de enero, que regula el Censo de los Contribuyentes y obligaciones censales y la del Decreto Foral 18/2013, de 28 de mayo, que aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.**

La aprobación, en el ámbito del Territorio Histórico de Álava, del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2021, de 8 de junio, por el que se transpone 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, supone la incorporación a nuestro ordenamiento interno de estas directivas concluyendo la regulación del comercio electrónico en el ámbito del IVA e incluyendo 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, y las prestaciones de servicios efectuadas a favor de personas consumidoras finales por las y los empresarios no establecidos en el Estado

miembro donde, conforme a las reglas de localización del hecho imponible, quedan sujetas a IVA.

La nueva regulación del comercio electrónico del IVA exige la modificación del Decreto Foral 3/2011, de 25 de enero, que regula el Censo de los Contribuyentes y obligaciones censales y del Decreto Foral 18/2013, de 28 de mayo, que aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

En lo que se refiere al Decreto Foral 3/2011, de 25 de enero, que regula el Censo de los Contribuyentes y obligaciones censales, se modifica la materia relativa al censo de contribuyentes 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 comunitario 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.

En cuanto al Decreto Foral 18/2013, de 28 de mayo, que aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, se procede a su modificación 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 en 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.

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.

Esta iniciativa garantiza el principio de seguridad jurídica y es coherente con el resto del ordenamiento jurídico, estatal y de la Unión Europea.

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

**DECRETO FORAL 3/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 11 de enero. Aprobar los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2022.**

**DECRETO FORAL 4/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 11 de enero. Aprobar la regulación para el año 2022 del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

**DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 1/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 1 de febrero de 2022. Aprobar medidas urgentes en el ámbito energético y otras medidas tributarias.**

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 De-

creto-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 8/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 22 de febrero. Aprobar la modificación del Decreto Foral 41/2014, de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.**

**DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 2/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 22 de febrero. Aprobar modificación de la normativa reguladora de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.**

**DECRETO FORAL 10/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 1 de marzo. Aprobar la modificación del Decreto Foral 6/2017, de 21 de febrero, que establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de suministro de información acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua, y el Decreto Foral 111/2008, de 23 de diciembre, que regula la obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros.**

**DECRETO FORAL 11/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 8 de marzo. Aprobar la modificación del Decreto Foral 111/2008, de 23 de diciembre, que regula la obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros, así como sobre bienes y derechos situados en el extranjero.**

**DECRETO FORAL 12/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 8 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.**

**DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 3/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 15 de marzo. Aprobar el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.**

La reciente modificación del Concierto Económico ha supuesto la concertación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, siendo el artículo 34 ter del vigente Concierto Económico el que recoge la misma calificándolo como un tributo que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento en el Estado.

Este impuesto, que fue creado por la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, se configura como un tributo indirecto que grava las prestaciones de determinados servicios digitales. En concreto, se trata de servicios digitales en relación con los cuales existe una participación de los usuarios y usuarias que constituye una contribución al proceso de creación de valor de la empresa que presta los servicios, y a través de los cuales la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios y usuarias.

**ORDEN FORAL 215/2022, de la Primera Teniente de Diputado General y Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 1 de abril.**

**DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 5/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 5 de abril. Aprobar medidas urgentes para hacer frente a la crisis por los recientes acontecimientos extraordinarios.**

Los acontecimientos excepcionales que han tenido lugar en los últimos tiempos, unidos a los efectos negativos que ha generado y sigue generando la pandemia, reclaman una actuación inmediata por parte de las Instituciones Forales.

En este contexto, es necesario adoptar medidas. Así la Diputación Foral de Álava va a agilizar al

máximo las devoluciones fiscales (Impuesto sobre el Valor Añadido, gasóleo agrícola, campaña del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). Además, es necesario adoptar, con urgencia, otras medidas fiscales destinadas a paliar los efectos adversos de la crisis para así aliviar la situación de los sectores más vulnerables de la economía y garantizar la liquidez de los mismos.

El presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal contiene una serie de medidas tributarias de carácter transitorio. Así, si bien no se modifican los plazos de presentación de las autoliquidaciones, se regula un fraccionamiento excepcional de determinadas deudas tributarias y se suprimen determinados pagos fraccionados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, se amplía el porcentaje general de gastos aplicable por las microempresas para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero de 2022 y el 31 de diciembre de 2022.

Por último, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para 2022, se amplía el porcentaje de gastos deducibles del régimen simplificado general y el de las reglas especiales de los regímenes simplificados de las actividades de elaboradores de vino, agrícolas, ganaderas o pesqueras y de transporte de mercancías por carretera.

**DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 6/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 12 de abril. Aprobar la modificación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y del Impuesto sobre las Transacciones Financieras.**

La presente disposición tiene por objeto modificar el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2022, de 15 de marzo, que regula el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2022, de 15 de marzo, que regula el Impuesto sobre las Transacciones Financieras para introducir las reglas de distribución de la competencia inspectora de ambos impuestos entre los Territorios Históricos.

La urgencia de la aprobación de la presente disposición está justificada en tanto en cuanto la normativa reguladora de dichos impuestos ya

ha sido aprobada por la Diputación Foral de Álava y es necesario contar con dichas reglas para que se puedan realizar las labores de inspección de dichos impuestos.

**DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 7/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 26 de abril. Aprobar la modificación del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2022, de 1 de febrero, que aprobó medidas tributarias en el ámbito energético y otras medidas tributarias.**

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establece en su artículo 23 quáter, en su artículo 26 y en su artículo 33 que el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica, el Impuesto sobre el Valor Añadido, y los Impuestos Especiales, respectivamente, 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 12/2021, de 24 de junio, suspendió el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica durante el tercer trimestre de 2021 y redujo, con efectos desde el 26 de junio de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2021, el tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido del 21 al 10 por ciento de la energía eléctrica.

Con posterioridad, el Real Decreto-ley 17/2021, de 14 de septiembre, prorrogó la suspensión del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica extendiéndola al cuarto trimestre de 2021. Por otro lado, estableció de forma excepcional y transitoria, hasta el 31 de diciembre de 2021, un tipo reducido del Impuesto Especial sobre la Electricidad del 0,5 por ciento.

Estas medidas fueron prorrogadas nuevamente por el Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre. Estableció la suspensión del Impuesto sobre el Valor de la Producción durante el primer trimestre de 2022 y mantuvo el tipo del 10 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido de la energía eléctrica y el tipo reducido del 0,5 por ciento del Impuesto Especial sobre la Electricidad hasta el 30 de abril de 2022.

La adaptación de estas medidas a la normativa tributaria alavesa se realizó, en un primer

momento, por medio del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 6/2021, de 6 de julio, y posteriormente por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 7/2021, de 2 de noviembre y el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2022, de 1 de febrero, respectivamente.

Recientemente, con fecha 29 de marzo de 2022, se ha aprobado el Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania.

En el ámbito fiscal, son varias las medidas que se adoptan. Así, en materia de fiscalidad energética, se mantiene hasta el 30 de junio de 2022 el tipo reducido del 10 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido de la energía eléctrica y el tipo del 0,5 por ciento del Impuesto Especial sobre la Electricidad. Además, se prorroga la suspensión del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica hasta el 30 de junio de 2022.

La presente disposición tiene por objeto prorrogar las medidas adoptadas en el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2022, de 1 de febrero, incorporando así las modificaciones aludidas, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 23 quáter, artículo 26 y artículo 33 del Concierto Económico.

**DECRETO FORAL 16/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 26 de abril. Aprobar la modificación del Decreto Foral 17/2007, de Consejo de 27 de febrero.**

**ORDEN FORAL 248/2022, de la Primera Teniente de Diputado General y Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 29 de abril. Aprobación del formulario electrónico para solicitar la devolución de las bonificaciones extraordinarias y temporales del precio final de determinados productos energéticos.**

**ORDEN FORAL 260/2022, de la Primera Teniente de Diputado General y Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 6 de mayo. Aprobar la regulación de los requisitos de los servicios, el procedimiento y las especificaciones técnicas y funcionales, para la subsanación de**

**los ficheros TicketBAI.**

La Norma Foral 13/2021, de 21 de abril, por la que se establece la obligación de utilizar herramientas tecnológicas para evitar el fraude fiscal, estableció el cumplimiento de la obligación TicketBAI para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan rentas a través de un establecimiento permanente.

Posteriormente, el Decreto Foral 48/2021, de 5 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que se desarrolla la obligación TicketBAI, acometió el desarrollo reglamentario que complementa la regulación de dicha obligación, remitiendo, asimismo, el establecimiento de las especificaciones técnicas y funcionales que deberá cumplir el software TicketBAI a su aprobación por Orden Foral de la Diputación Foral de Álava. Esta regulación se llevó a cabo con la aprobación de la Orden Foral 802/2021, de 27 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.

Así, en relación con el envío del fichero TicketBAI, regulado en la sección 3.<sup>a</sup> del capítulo III del citado Reglamento, el apartado 3 del artículo 14 dispone que la Administración Tributaria podrá rechazar los ficheros TicketBAI enviados que no cumplan con los requisitos y condiciones establecidos en el mismo y en las especificaciones técnicas y funcionales aprobadas en su desarrollo, añadiendo que, en ese caso los ficheros rechazados deberán ser objeto de subsanación.

Pues bien, la presente Orden Foral regula los requisitos del servicio de recepción, el procedimiento y las especificaciones técnicas y funcionales de los ficheros que pretenden corregir los ficheros TicketBAI que han sido rechazados.

A este respecto, se diferencia, por un lado, el tratamiento del fichero TicketBAI que ha sido objeto de rechazo total, es decir, aquel fichero que ha sido rechazado por contener errores que impiden su recepción. En este supuesto, se

deberá generar un fichero de subsanación que será enviado a través de los servicios zuzendu-alta o zuzendu-anulación.

Por otro lado, se regula el tratamiento del fichero TicketBAI y fichero de subsanación que ha sido objeto de rechazo parcial, es decir, aquel fichero que ha sido recibido, pero con aviso de errores por no haber superado determinadas validaciones. En este supuesto, el fichero TicketBAI o el fichero de subsanación podrán corregirse, bien directamente accediendo a la sede electrónica de la Diputación Foral de Álava, o bien generando un fichero de modificación que se enviará a la Administración Tributaria a través del servicio zuzendu-alta.

En cumplimiento del desarrollo previsto en el Reglamento por el que se desarrolla la obligación TicketBAI, procede aprobar los requisitos de los servicios, el procedimiento y las especificaciones técnicas y funcionales para la subsanación de los ficheros TicketBAI.

**DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 8/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 14 de junio. Aprobar la modificación del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

**DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 9/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 14 de junio. Aprobar diversas medidas en relación con la obligación TicketBAI.**

La Norma Foral 13/2021, de 21 de abril, que establece la obligación de utilizar herramientas tecnológicas para evitar el fraude fiscal, dispuso el cumplimiento de la obligación TicketBAI para las y los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan rentas a través de establecimiento permanente.

De acuerdo con la citada Norma Foral una de las características de este nuevo sistema obligatorio debe ser su generalización a las y los obligados tributarios.

Sin perjuicio de lo anterior, la Norma Foral 13/2021,

permite, excepcionalmente, que en determinados supuestos tasados la o el contribuyente, persona física o jurídica, quede exenta o exento del cumplimiento de la obligación de utilizar herramientas tecnológicas en la facturación de las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

Se entiende, en este sentido, que existe justificación suficiente para dejar exoneradas y exonerados del cumplimiento de la obligación TicketBAI a las y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que a fecha 31 de diciembre de 2021 vinieran ejerciendo una actividad económica y que tengan una edad cercana a la de su jubilación, siempre que cumplan determinados requisitos.

Por otra parte, la implantación de la obligación TicketBAI se está realizando de manera gradual, de manera que las y los contribuyentes dependiendo de la actividad empresarial, profesional o artística que ejerzan se incorporan a la obligación en fechas diferentes.

En este sentido, la mayor parte de las y los contribuyentes están obligados al cumplimiento de la obligación TicketBAI, de acuerdo con el calendario de implantación, a partir del 1 de octubre de 2022.

Pues bien, los acontecimientos excepcionales e inesperados sucedidos en los últimos meses aconsejan retrasar esta fecha para las y los obligados tributarios afectadas y afectados por esa fecha de 1 de octubre de 2022, hasta el 1 de diciembre de 2022.

El que las y los contribuyentes conozcan con la debida antelación dicho retraso justifica el carácter urgente del presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal.

Además, la urgencia del presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal se ve justificada en la necesidad de que la exoneración que regula entre en vigor y tenga efectos a la mayor brevedad para que las y los contribuyentes que son objeto de la misma puedan aplicarla.

La adaptación de estas medidas a la normativa tributaria alavesa se realizó, en un primer momento, por medio del Decreto Normativo de

Urgencia Fiscal 6/2021, de 6 de julio, y posteriormente por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 7/2021, de 2 de noviembre y el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2022, de 1 de febrero, respectivamente.

Recientemente, con fecha 29 de marzo de 2022, se ha aprobado el Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania.

En el ámbito fiscal, son varias las medidas que se adoptan. Así, en materia de fiscalidad energética, se mantiene hasta el 30 de junio de 2022 el tipo reducido del 10 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido de la energía eléctrica y el tipo del 0,5 por ciento del Impuesto Especial sobre la Electricidad. Además, se prorroga la suspensión del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica hasta el 30 de junio de 2022.

La presente disposición tiene por objeto prorrogar las medidas adoptadas en el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2022, de 1 de febrero, incorporando así las modificaciones aludidas, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 23 quáter, artículo 26 y artículo 33 del Concierto Económico.

**DECRETO FORAL 16/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 26 de abril. Aprobar la modificación del Decreto Foral 17/2007, de Consejo de 27 de febrero.**

**ORDEN FORAL 248/2022, de la Primera Teniente de Diputado General y Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 29 de abril. Aprobación del formulario electrónico para solicitar la devolución de las bonificaciones extraordinarias y temporales del precio final de determinados productos energéticos.**

**ORDEN FORAL 260/2022, de la Primera Teniente de Diputado General y Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 6 de mayo. Aprobar la regulación de los requisitos de los servicios, el procedimiento y las especificaciones técnicas y funcionales, para la subsanación de los ficheros TicketBAI.**

La Norma Foral 13/2021, de 21 de abril, por la que se establece la obligación de utilizar herramientas tecnológicas para evitar el fraude fiscal, estableció el cumplimiento de la obligación TicketBAI para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan rentas a través de un establecimiento permanente.

Posteriormente, el Decreto Foral 48/2021, de 5 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que se desarrolla la obligación TicketBAI, acometió el desarrollo reglamentario que complementa la regulación de dicha obligación, remitiendo, asimismo, el establecimiento de las especificaciones técnicas y funcionales que deberá cumplir el software TicketBAI a su aprobación por Orden Foral de la Diputación Foral de Álava. Esta regulación se llevó a cabo con la aprobación de la Orden Foral 802/2021, de 27 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.

Así, en relación con el envío del fichero TicketBAI, regulado en la sección 3.º del capítulo III del citado Reglamento, el apartado 3 del artículo 14 dispone que la Administración Tributaria podrá rechazar los ficheros TicketBAI enviados que no cumplan con los requisitos y condiciones establecidos en el mismo y en las especificaciones técnicas y funcionales aprobadas en su desarrollo, añadiendo que, en ese caso los ficheros rechazados deberán ser objeto de subsanación.

Pues bien, la presente Orden Foral regula los requisitos del servicio de recepción, el procedimiento y las especificaciones técnicas y funcionales de los ficheros que pretenden corregir los ficheros TicketBAI que han sido rechazados.

A este respecto, se diferencia, por un lado, el tratamiento del fichero TicketBAI que ha sido objeto de rechazo total, es decir, aquel fichero que ha sido rechazado por contener errores que impiden su recepción. En este supuesto, se deberá generar un fichero de subsanación que será enviado a través de los servicios zuzendu-alta o zuzendu-anulación.

Por otro lado, se regula el tratamiento del fichero TicketBAI y fichero de subsanación que ha sido objeto de rechazo parcial, es decir, aquel fichero que ha sido recibido, pero con aviso de errores por no haber superado determinadas validaciones. En este supuesto, el fichero TicketBAI o el fichero de subsanación podrán corregirse, bien directamente accediendo a la sede electrónica de la Diputación Foral de Álava, o bien generando un fichero de modificación que se enviará a la Administración Tributaria a través del servicio zuzendu-alta.

En cumplimiento del desarrollo previsto en el Reglamento por el que se desarrolla la obligación TicketBAI, procede aprobar los requisitos de los servicios, el procedimiento y las especificaciones técnicas y funcionales para la subsanación de los ficheros TicketBAI.

**DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 8/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 14 de junio. Aprobar la modificación del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

**DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 9/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 14 de junio. Aprobar diversas medidas en relación con la obligación TicketBAI.**

La Norma Foral 13/2021, de 21 de abril, que establece la obligación de utilizar herramientas tecnológicas para evitar el fraude fiscal, dispuso el cumplimiento de la obligación TicketBAI para las y los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan rentas a través de establecimiento permanente.

De acuerdo con la citada Norma Foral una de las características de este nuevo sistema obligatorio debe ser su generalización a las y los obligados tributarios.

Sin perjuicio de lo anterior, la Norma Foral 13/2021, permite, excepcionalmente, que en determinados supuestos tasados la o el contribuyente, persona física o jurídica, quede exenta o exento del cumplimiento de la obligación de utilizar he-

rramientas tecnológicas en la facturación de las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

Se entiende, en este sentido, que existe justificación suficiente para dejar exoneradas y exonerados del cumplimiento de la obligación TicketBAI a las y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que a fecha 31 de diciembre de 2021 vinieran ejerciendo una actividad económica y que tengan una edad cercana a la de su jubilación, siempre que cumplan determinados requisitos.

Por otra parte, la implantación de la obligación TicketBAI se está realizando de manera gradual, de manera que las y los contribuyentes dependiendo de la actividad empresarial, profesional o artística que ejerzan se incorporan a la obligación en fechas diferentes.

En este sentido, la mayor parte de las y los contribuyentes están obligados al cumplimiento de la obligación TicketBAI, de acuerdo con el calendario de implantación, a partir del 1 de octubre de 2022.

Pues bien, los acontecimientos excepcionales e inesperados sucedidos en los últimos meses aconsejan retrasar esta fecha para las y los obligados tributarios afectadas y afectados por esa fecha de 1 de octubre de 2022, hasta el 1 de diciembre de 2022.

El que las y los contribuyentes conozcan con la debida antelación dicho retraso justifica el carácter urgente del presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal.

Además, la urgencia del presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal se ve justificada en la necesidad de que la exoneración que regula entre en vigor y tenga efectos a la mayor brevedad para que las y los contribuyentes que son objeto de la misma puedan aplicarla.

## ACTUALIDAD BIZKAIA

PUBLICACIONES DESDE 1/2022 A 6/2022

**DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2022, de 8 de febrero, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido en lo que respecta a las exenciones temporales relativas a las importaciones y a determinados suministros, en respuesta a la pandemia de COVID-19 y por el que se prorrogan determinadas medidas tributarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. (BOB nº 29, de 11 de febrero de 2022)(IVA)**

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 23 quáter y en su artículo 26, que el Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica y el Impuesto sobre el Valor Añadido, respectivamente, son impuestos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

El pasado 15 de julio de 2021, se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE), la Directiva (UE) 2021/1159 del Consejo de 13 de julio de 2021, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las exenciones temporales relativas a las importaciones y a determinados suministros, en respuesta a la pandemia de COVID-19, cuya trasposición deberá realizarse antes del 1 de enero de 2022.

Esta Directiva tiene por objeto ampliar la exención que actualmente concede la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a las importaciones de bienes y a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas a favor de la Comunidad Europea, la Comunidad de la Energía Atómica, el Banco Central Europeo o el Banco Europeo de Inversiones, o los organismos creados por la Unión realizadas para uso oficial, a las adquisiciones de bienes y servicios que realice la Comisión o un órgano u organismo creado con arreglo al Derecho de la Unión para dar respuesta a la pandemia de la COVID-19 en el ejercicio de sus funciones, siempre que los bienes impor-

tados o los bienes y servicios adquiridos no se utilicen para realizar entregas ulteriores a título oneroso por parte de la Comisión o de la entidad beneficiaria de la exención.

De este modo, se garantizará que las medidas adoptadas en el marco de las diversas iniciativas de la Unión Europea en este contexto no se vean obstaculizadas por el hecho de que estas adquisiciones de bienes y servicios queden gravadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido, que no pueda ser deducido y, por tanto, recuperado por estas instituciones comunitarias.

Por medio del Libro quinto del Real Decreto-ley 24/2021, de 2 de noviembre, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de bonos garantizados, distribución transfronteriza de organismos de inversión colectiva, datos abiertos y reutilización de la información del sector público, ejercicio de derechos de autor y derechos afines aplicables a determinadas transmisiones en línea y a las retransmisiones de programas de radio y televisión, exenciones temporales a determinadas importaciones y suministros, de personas consumidoras y para la promoción de vehículos de transporte por carretera limpios y energéticamente eficientes, se incorpora al Derecho español la Directiva (UE) 2021/1159 del Consejo de 13 de julio de 2021, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las exenciones temporales relativas a las importaciones y a determinados suministros, en respuesta a la pandemia de COVID-19, en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Para conseguir el mejor uso posible del presupuesto comunitario en la lucha contra la COVID-19, las exenciones introducidas en la Directiva deberán aplicarse con efecto retroactivo desde el 1 de enero de 2021 y con vigencia indefinida, siempre que las adquisiciones se vinculen a la lucha contra la pandemia.

Por otra parte, el Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables, introduce, entre otras, un conjunto de medidas fiscales que contribuyen a la reducción de los costes de la factura final eléctrica y de gas natural.

En primer término, se prorroga durante el primer trimestre de 2022 la suspensión temporal del Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica.

Ya el Real Decreto-ley 12/2021, de 24 de junio, estableció la suspensión temporal, para el tercer trimestre de 2021, de dicho Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica y, posteriormente, mediante el Real Decreto-ley 17/2021, de 14 de septiembre, se prolongó dicha medida durante el segundo semestre completo del ejercicio 2021.

La adaptación de estas medidas en el Territorio Histórico de Bizkaia en 2021 se realizó en un primer momento por medio del Decreto Foral Normativo 6/2021, de 27 de julio, por el que se adoptan medidas urgentes en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica y con posterioridad a través del Decreto Foral Normativo 8/2021, de 14 de diciembre, por el que se adoptan medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, medidas urgentes en el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica y otras medidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dado que la situación en relación con los precios mayoristas de la electricidad inusualmente elevados va a extenderse durante el primer trimestre de 2022 se prolonga tal medida durante dicho periodo, de manera que, en suma, el referido Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica quedará suspendido durante el primer trimestre del ejercicio 2022.

De esta forma, mediante la exoneración del impuesto, los productores de electricidad, en tanto que sujetos obligados de dicho tributo, podrán volver a ofertar precios más competitivos que redunden favorablemente en los y las consumidoras al verse reducido uno de sus costes operativos.

Por otro lado, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, de forma excepcional y transitoria, se mantiene hasta el 30 de abril de 2022 la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento, que recae sobre todos los componentes de la factura eléctrica para los contratos cuyo térmi-

no fijo de potencia no supere los 10 kW cuando el precio medio mensual del mercado mayorista en el mes anterior al de la facturación haya superado los 45 €/MWh.

Igualmente, se prorroga hasta la misma fecha la aplicación del tipo impositivo del 10 por ciento para los suministros efectuados a favor de las y 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 severo en riesgo de exclusión social, durante el periodo de vigencia de esta medida, con independencia del precio de la electricidad del mercado mayorista.

Por otra parte, se mantiene hasta el 30 de junio de 2022, la aplicación del 4 por ciento del tipo impositivo a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de mascarillas quirúrgicas desechables, habida cuenta del uso generalizado que de estas se está viendo obligado a hacer la población como consecuencia de la prolongación de la pandemia.

A su vez, se mantiene hasta el 30 de junio de 2022 la aplicación de un tipo del cero por ciento 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.

De esta forma, y tras la aprobación de una nueva Decisión por la Comisión Europea, con efectos hasta el 30 de junio de 2022, y constatada la eficacia de la medida, se extiende su plazo de vigencia para garantizar la continuidad en la respuesta del sistema sanitario en el control de la pandemia y de las nuevas variantes de la COVID-19.

Finalmente, la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022 adopta diversas medidas en el ámbito tributario, incorporándose en este Decreto Foral Normativo aquellas que afectan al Impuesto sobre el Valor Añadido. En concreto, la citada Ley de Presupuestos prorroga para el periodo impositivo 2022 los límites para la aplicación del régimen simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Por la necesidad de dar cumplimiento a lo dispuesto en los mencionados artículos 23 quater y 26 del Concierto Económico, se hace necesario mediante el presente Decreto Foral Normativo introducir en el ordenamiento tributario de Bizkaia las modificaciones aludidas, adaptando de esta forma el régimen jurídico de los impuestos afectados.

**DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2022, de 5 de abril, de medidas tributarias urgentes derivadas de la crisis energética. (BOB nº 67, de 6 de abril de 2022)(IRPF, IP, IS)**

La irrupción de la guerra en Ucrania el pasado mes de febrero está impactando de lleno en nuestro territorio, mermando la capacidad y la competitividad de no pocas empresas de Euskadi, dando lugar a un escenario muy volátil que requiere de una actuación rápida y concisa desde el punto de vista tributario, todo ello a la espera de soluciones a nivel europeo y estatal para abordar los problemas de naturaleza más estructural, así como de las modificaciones coyunturales que en la imposición indirecta, sobre la que Bizkaia no tiene competencia, puedan ser abordadas.

La rápida reactivación del comercio mundial tras los confinamientos adoptados a comienzos de 2020 como consecuencia de la crisis sanitaria motivada por la COVID-19, provocó una fuerte congestión de las vías de transporte marítimo, afectando a la cadena de suministros en todo el mundo, y, por ende, inició una senda de aumentos significativos de los costes de transporte y del precio de ciertas materias primas. Desde la perspectiva de la oferta, estas disruptiones en las cadenas de suministro global han afectado especialmente al coste y a la disponibilidad de determinados bienes intermedios, como los semiconductores, que son fundamentales en la producción de un amplio abanico de productos finales.

Asimismo, en estos últimos trimestres, el precio del mercado mayorista de la electricidad en España ha marcado precios inusualmente altos, situación que se ha agravado en las últimas semanas. Estos precios crecientes en el mercado eléctrico están teniendo un enorme impacto en la actividad económica, con una reducción muy signifi-

cativa en el empleo y un aumento en el número de consumidores vulnerables.

La conjunción de todos estos factores ha provocado que el sector productivo asuma la mayor carga inflacionaria de las últimas décadas. La clave de la actual crisis está en el déficit de energía y materias primas que sufre la economía a nivel global.

Esta intensa subida de precios genera un problema de competitividad para las empresas de Bizkaia, al tener que afrontar unos costes superiores que amenazan con reducir el atractivo de los bienes y servicios de nuestro entorno en los mercados internacionales.

Así, en este contexto y con la misma celeridad con que la Diputación Foral de Bizkaia viene actuando ante las situaciones de especial gravedad acontecidas en los últimos tiempos, por medio de este Decreto Foral Normativo se adoptan medidas tributarias de choque, excepcionales y transitorias para 2022, para responder al impacto económico negativo que se está produciendo sobre las actividades económicas afectadas por la actual coyuntura inflacionista, así como para prevenir un mayor impacto económico negativo en los operadores más vulnerables de la economía, como pueden ser las micro y pequeñas empresas y personas autónomas.

Mediante su aprobación, se introduce un aplazamiento excepcional de deudas sin prestación de garantía ni devengo de intereses de demora, que podrá ser solicitado por las personas autónomas, las micro y las pequeñas empresas, y que podrá aplicarse en relación con aquellas deudas tributarias cuyo plazo de presentación e ingreso en período voluntario finalice entre el 1 de abril y el 31 de julio de 2022, con la excepción de las correspondientes a las campañas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sociedades. El ingreso de las deudas aplazadas se suspenderá durante un período de tres meses, contado desde la finalización del período voluntario de declaración e ingreso de cada una de ellas, debiendo ser posteriormente ingresadas mediante su fraccionamiento en 6 cuotas mensuales de idéntico importe.

Adicionalmente, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para la determinación del rendimiento neto correspondiente a las actividades económicas en el método de estimación directa simplificada, normalmente utilizado por las personas autónomas de menor volumen de operaciones, se eleva el porcentaje general del 10 al 15 por 100 para la minoración de la diferencia entre los ingresos y los gastos de la actividad, en concepto de amortizaciones, pérdidas por deterioro y gastos de difícil justificación, incrementándose con mayor intensidad, hasta el 70 por 100, para las actividades agrícolas y ganaderas y para las actividades de transporte de mercancías por carretera. Asimismo, se exonera de la obligación de autoliquidar e ingresar el pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al primer y segundo trimestre de 2022 a las personas físicas que realizan actividades económicas.

Por último, y en relación con el Impuesto sobre Sociedades, se incrementa en 5 puntos el porcentaje de la base imponible positiva de las microempresas considerado como gasto deducible en concepto de compensación tributaria por las dificultades inherentes a su dimensión.

**DECRETO FORAL NORMATIVO 3/2022, de 10 de mayo, por el que se modifica el Decreto Foral Normativo 1/2022, de 8 de febrero, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido en lo que respecta a las exenciones temporales relativas a las importaciones y a determinados suministros, en respuesta a la pandemia de COVID-19 y por el que se prorrogan determinadas medidas tributarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. (BOB nº 95, de 19 de mayo de 2022)(IVA, IVPEE)**

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 23 quáter y en su artículo 26, que el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica y el Impuesto sobre el Valor Añadido, respectivamente, son impuestos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

En relación con los mencionados impuestos, cabe señalar que, para dar respuesta a la situación generada por el incremento de los precios de la electricidad, el pasado año, a través de la aprobación de sucesivos reales Decretos-leyes en el ámbito de territorio común, se establecieron determinadas medidas, excepcionales y transitorias, entre las que se encuentran las que se mencionan a continuación.

Por un lado, se redujo desde el 21 al 10 por ciento el tipo impositivo del IVA que recae sobre todos los componentes de la factura eléctrica, con el objeto de reducir su importe, para los contratos de energía eléctrica cuyo término fijo de potencia no supere los 10 kW cuando el precio medio mensual del mercado mayorista en el mes anterior al de la facturación haya superado los 45 €/MWh.

Adicionalmente, para paliar situaciones de pobreza energética de los y de las consumidoras más vulnerables, también se rebajó al 10 por ciento el tipo impositivo del IVA aplicable a la factura eléctrica de los y las titulares de contratos de suministro de electricidad que fueran perceptores del bono social y, además, tuvieran reconocida la condición de vulnerable severo o vulnerable severo en riesgo de exclusión social, durante el periodo de vigencia establecido, con independencia del precio de la electricidad del mercado mayorista.

Por otro lado, y en relación con el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, se exoneró del mismo a las instalaciones que producen electricidad y la incorporan al sistema eléctrico, lo que conllevó la modificación del cómputo de la base imponible y de los pagos fraccionados regulados en la normativa de este tributo.

A este respecto, el Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables, prorrogó la aplicación de las mencionadas medidas; hasta el 30 de abril de 2022 la relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido y durante el primer trimestre de 2022 la que se refiere al Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

La adaptación de estas medidas en el Territorio Histórico de Bizkaia en 2021 se realizó en un primer momento por medio del Decreto Foral Normativo 6/2021, de 27 de julio, por el que se adoptan medidas urgentes en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica, y con posterioridad a través del Decreto Foral Normativo 8/2021, de 14 de diciembre, por el que se adoptan medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, medidas urgentes en el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica y otras medidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y del Decreto Foral Normativo 1/2022, de 8 de febrero, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido en lo que respecta a las exenciones temporales relativas a las importaciones y a determinados suministros, en respuesta a la pandemia de COVID-19 y por el que se prorrogan determinadas medidas tributarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

Sin embargo, la crisis de precios de la energía que viene sufriendo Europa desde el segundo semestre del año 2021 se ve ahora agravada con la invasión de Ucrania por Rusia el pasado 24 de febrero de 2022, que ha impulsado abruptamente al alza la cotización del gas natural en los principales mercados organizados europeos y el precio de la electricidad en los mercados mayorista hasta niveles nunca antes registrados.

En un escenario marcado por la incertidumbre y la alta volatilidad de los precios de la electricidad, la situación descrita se caracteriza por la extraordinaria y urgente necesidad de adoptar medidas encaminadas en el corto plazo a reducir el precio de la electricidad en el mercado mayorista y a prestar apoyo a los consumidores domésticos y a las empresas a hacer frente a los elevados precios de la energía.

En vista de lo anterior, la disposición final trigésima sexta del Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, modifica el Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adop-

tan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables, dando una nueva redacción al apartado 1 de la disposición adicional primera, sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica, y a la disposición adicional segunda, relativa a la determinación de la base imponible y del importe de los pagos fraccionados del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica durante el ejercicio 2022.

De esta forma, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, de forma excepcional y transitoria, se prorroga hasta el 30 de junio de 2022 la ya comentada aplicación del tipo reducido del 10 por ciento, aplicable a la factura eléctrica para los contratos cuyo término fijo de potencia no supere los 10 kW, así como para los suministros efectuados a favor de las y 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 severo en riesgo de exclusión social.

Adicionalmente, se prolonga la mencionada exención del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica durante los dos primeros trimestres del ejercicio 2022. De esta forma, mediante la exoneración del impuesto, los productores de electricidad, en tanto que sujetos obligados de dicho tributo, podrán ofertar precios más competitivos que redunden favorablemente en los y las consumidoras al verse reducido uno de sus costes operativos.

Por la necesidad de dar cumplimiento a lo dispuesto en los mencionados artículos 23 quater y 26 del Concierto Económico, se hace necesario mediante el presente Decreto Foral Normativo introducir en el ordenamiento tributario de Bizkaia las modificaciones aludidas, adaptando de esta forma el régimen jurídico de los impuestos afectados.

**NORMA FORAL 3/2022, de 22 de junio, de modificación de la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. (BOB nº 122, de 27 de junio de 2022)(IVTNU)**

Se modifica el punto 1 del artículo 5 de la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, en el que se fija que el tipo de gravamen del Impuesto será fijado por cada Ayuntamiento y en ningún caso podrá exceder del 30 por 100.

**NORMA FORAL 4/2022, de 22 de junio, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras. (BOB nº 122, de 27 de junio de 2022)(ITF)**

El 8 de febrero se publicó en el «BOE» la Ley 1/2022, de 8 de febrero, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Mediante su aprobación se incorpora al articulado del Concierto Económico el contenido del Acuerdo Primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 29 de julio de 2021, ratificado por las Juntas Generales de Bizkaia mediante la Norma Foral 7/2021, de 13 de diciembre, que ha supuesto, además de una modificación en los términos de la concertación de algunos tributos, la concertación de otros dos nuevos impuestos.

Uno de los tributos de nueva concertación es el Impuesto sobre las Transacciones Financieras que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 34 bis del vigente Concierto Económico, se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las 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 ello, se hace necesario dictar la presente disposición, al objeto de incorporar a nuestro ordenamiento la regulación de esta nueva figura impositiva, recogiendo en ella los puntos de conexión fijados en el Concierto Económico a efectos de su exacción.

En este sentido, los contribuyentes tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a la Diputación Foral de Bizkaia en proporción al volumen de operaciones reali-

zado en territorio vizcaíno durante cada período de liquidación, que 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 vizcaíno respecto a la base imponible total de cada sujeto pasivo.

Este impuesto, creado mediante la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras, se ha configurado siguiendo la línea adoptada por otros países de nuestro entorno, entre los que cabe citar a Francia e Italia, contribuyendo de esta forma a una mayor coordinación de estos gravámenes en el ámbito europeo.

Así, el hecho imponible del impuesto está constituido por la adquisición onerosa de acciones de sociedades españolas, con independencia de la residencia de las personas o entidades que intervengan en la operación.

Por tanto, se establece como principio de imposición el denominado principio de emisión, por considerarse que de esta manera se minimiza el riesgo de deslocalización de los intermediarios financieros en comparación con el principio de residencia, habida cuenta de que se someten a tributación acciones de sociedades españolas, cualquiera que sea la residencia o el lugar de establecimiento del intermediario financiero o el lugar en que se negocien.

Asimismo, se someten a gravamen los certificados de depósito representativos de las acciones anteriormente citadas. Sin embargo, el impuesto no se aplica a toda adquisición de acciones de sociedades españolas, sino que se limita a las acciones de aquellas sociedades que tengan acciones admitidas a negociación en un mercado regulado, con independencia de que la transacción se ejecute o no en un centro de negociación, y que además tengan un valor de capitalización bursátil superior a 1.000 millones de euros. Con este umbral se pretende que el impuesto afecte lo menos posible a la liquidez del mercado, al tiempo que se garantiza un porcentaje muy elevado de la recaudación potencial del impuesto.

Se declaran exentas determinadas operaciones

propias del mercado primario, las necesarias para el correcto funcionamiento de los mercados, las que vengan originadas por operaciones de reestructuración empresarial o por medidas de resolución, las que se realicen entre sociedades del mismo grupo y las cesiones de carácter temporal.

En relación con el devengo del impuesto, el mismo se establece en el momento en que se lleve a cabo la anotación a favor del contribuyente de los valores objeto de la adquisición onerosa que constituye el hecho imponible, ya se efectúe dicha anotación en una cuenta de valores o en los libros en una entidad financiera que preste el servicio de depósito o custodia, o en los registros de un depositario central de valores o en los que lleven sus entidades participantes.

La base imponible es el importe de la contraprestación, sin incluir los gastos asociados a la transacción. No obstante, se establecen determinadas reglas especiales en aquellos supuestos en los que la adquisición de los valores deriva de la ejecución o liquidación de obligaciones o bonos convertibles o canjeables, de instrumentos financieros derivados, o de cualquier instrumento o contrato financiero, así como en el caso de adquisiciones y transmisiones realizadas en el mismo día.

Es contribuyente del impuesto el adquirente de los valores. Es sujeto pasivo, con carácter general, el intermediario financiero que transmita o ejecute la orden de adquisición, ya actúe por cuenta propia, en cuyo caso será sujeto pasivo a título de contribuyente, o por cuenta de terceros, en cuyo caso tendrá la condición de sustituto del contribuyente.

Finalmente, en referencia a la declaración e ingreso del impuesto, se prevé el desarrollo reglamentario del procedimiento y de los supuestos en los que un depositario central de valores establecido en territorio español sea quien, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, efectúe la declaración y el ingreso de la deuda tributaria. De esta forma se permite lograr un alto grado de automatización en su gestión.

Para los supuestos en que no resulte aplicable el procedimiento anterior, se establece con carác-

ter general el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo.

**NORMA FORAL 5/2022, de 22 de junio, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. (BOB nº 122, de 27 de junio de 2022)(IDSD)**

El 8 de febrero se publicó en el «BOE» la Ley 1/2022, de 8 de febrero, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Mediante su aprobación se incorpora al articulado del Concierto Económico el contenido del Acuerdo Primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 29 de julio de 2021, ratificado por las Juntas Generales de Bizkaia mediante la Norma Foral 7/2021, de 13 de diciembre, que ha supuesto, además de una modificación en los términos de la concertación de algunos tributos, la concertación de otros dos nuevos impuestos.

Uno de los tributos de nueva concertación es el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 34 ter del vigente Concierto Económico, se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las 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 ello, se hace necesario dictar la presente disposición, al objeto de incorporar a nuestro ordenamiento la regulación de esta nueva figura impositiva, recogiendo en ella los puntos de conexión fijados en el Concierto Económico a efectos de su exacción.

En este sentido, los contribuyentes deberán tributar, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a la Diputación Foral de Bizkaia, en proporción al volumen de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto realizadas en el Territorio Histórico de Bizkaia, entendiéndose a estos efectos que las prestaciones de ser-

vicios se realizan en dicho territorio cuando sea este el lugar en el que estén situados los usuarios o usuarias según las reglas de localización contenidas en la presente Norma Foral.

Constituyen el objeto de este impuesto creado mediante la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, las prestaciones de determinados servicios digitales. En concreto, se trata de servicios digitales en relación con los cuales existe una participación de los usuarios y usuarias que constituye una contribución al proceso de creación de valor de la empresa que presta los servicios, y a través de los cuales la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios y usuarias.

Al centrarse en los servicios prestados, sin tener en cuenta las características del prestador de los mismos, entre ellas su capacidad económica, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales no es un impuesto sobre la renta o el patrimonio, y por tanto no queda comprendido en los convenios de doble imposición, según se establece en el documento Desafíos fiscales derivados de la Digitalización: Informe provisional 2018, elaborado por la OCDE. Se configura, por tanto, como un tributo de carácter indirecto, que es por lo demás compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El impuesto se limita a gravar únicamente las siguientes prestaciones de servicios, que a efectos de esta Norma Foral se identifican como «servicios digitales»: la inclusión, en una interfaz digital, de publicidad dirigida a los usuarios y usuarias de dicha interfaz («servicios de publicidad en línea»); la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a sus usuarios y usuarias localizar a otros usuarios o usuarias e interactuar con ellos, o incluso facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre esos usuarios y usuarias («servicios de intermediación en línea»); y la transmisión, incluidas la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios y usuarias que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales («servicios de transmisión de datos»).

En ningún caso se entiende incluido el transporte de señales de comunicación a que se refiere la

Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones.

Como consecuencia de la fundamentación del impuesto, dentro de los supuestos de no sujeción se aclara que quedan excluidas de su ámbito, entre otros supuestos: las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios y usuarias en el marco de un servicio de intermediación en línea; y las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios (las actividades minoristas de «comercio electrónico») en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario, ya que, para el minorista, la creación de valor reside en los bienes y servicios suministrados, y la interfaz digital se utiliza únicamente como medio de comunicación.

A fin de determinar si un proveedor vende bienes o servicios en línea por cuenta propia o presta servicios de intermediación, será preciso tener en cuenta la sustancia jurídica y económica de la operación.

Son contribuyentes de este impuesto las personas jurídicas y entidades a que se refiere el artículo 34.3 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, ya estén establecidas en España, en otro Estado miembro de la Unión Europea o en cualquier otro Estado o jurisdicción no perteneciente a la Unión Europea que, al inicio del periodo de liquidación, superen los dos siguientes umbrales: que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros; y que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas previstas para la determinación de la base imponible (para así determinar la parte de dichos ingresos que se corresponde con usuarios y usuarias situadas en territorio español), correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros.

El primer umbral permite limitar la aplicación del impuesto a las empresas de gran envergadura, que son aquellas capaces de prestar esos servicios digitales basados en los datos y la contribución de los usuarios y las usuarias, y que se apoyan en gran medida en la existencia de amplias

redes de usuarios y usuarias, en un gran tráfico de datos y en la explotación de una sólida posición en el mercado.

Este umbral, que es el mismo que figura en la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, que establece la declaración relativa al Informe país por país, en las normas internacionales equivalentes adoptadas en aplicación de la Acción 13 del Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, en sus siglas en inglés), relativa a la documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, y en otros proyectos normativos europeos, aportará seguridad jurídica, dado que permitirá a las empresas y a la Administración tributaria determinar de forma más sencilla si una entidad está sujeta al impuesto.

Además, permitirá excluir del nuevo impuesto a las pequeñas y medianas empresas y a las empresas emergentes, para las que los costes de cumplimiento vinculados al mismo podrían tener un efecto desproporcionado.

El segundo umbral permite limitar la aplicación del impuesto a los casos en que exista una huella digital significativa en el ámbito territorial de aplicación del impuesto en relación con los tipos de servicios digitales gravados.

Solamente se sujetarán al impuesto aquellas prestaciones de servicios digitales que se puedan considerar vinculadas de algún modo con el territorio de aplicación del impuesto, lo que se entenderá que sucede cuando haya usuarios y usuarias de dichos servicios situados en ese territorio, que es lo que constituye precisamente el nexo que justifica la existencia del gravamen. A efectos de considerar a los usuarios y usuarias como situadas en el territorio de aplicación del impuesto se establecen una serie de normas específicas para cada uno de los servicios digitales, que están basadas en el lugar en que se han utilizado los dispositivos de esos usuarios y usuarias, localizadas a su vez, en general, a partir de las direcciones de protocolo de Internet (IP) de los mismos salvo que se utilicen otros medios de

prueba, en particular, otros instrumentos de geolocalización de los dispositivos.

La base imponible del impuesto estará constituida por el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, realizadas en el territorio de aplicación del mismo. A efectos de cálculo de la base se establecen unas reglas para poder gravar exclusivamente la parte de los ingresos que se corresponde con usuarios y usuarias situadas en el territorio aplicación del impuesto en relación con el total de usuarios y usuarias.

El impuesto se exigirá al tipo del 3 por ciento, el devengo se producirá por cada prestación de servicios gravada, y el período de liquidación será trimestral.

DECRETO FORAL 43/2022, de 12 de abril, de la Diputación Foral de Bizkaia mediante el que se desarrollan determinadas medidas tributarias de impulso de la actividad económica. (BOB nº 78, de 26 de abril de 2022) (IRPF,IS)

La recientemente aprobada Norma Foral 6/2021, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas para el impulso de la reactivación económica, para la incentivación de la aplicación voluntaria del sistema BATUZ y otras modificaciones tributarias, ha procedido, mediante las disposiciones contenidas en su Título I, al reforzamiento de ciertas medidas fiscales ya existentes y a la aprobación de algunas de carácter complementario que se consideran idóneas desde el punto de vista fiscal en el proceso de recuperación de nuestro tejido económico.

Concretamente, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y con el fin de fomentar que terceros inviertan en emprendimiento, se ha modificado la deducción por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas recogida en el artículo 90 de la Norma Foral de dicho impuesto, en la misma línea que la deducción extraordinaria por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas incluida en 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, dentro del Plan Bizkaia Aurrera!.

Este incentivo además ha ampliado su ámbito de aplicación incluyendo, junto a las inversiones en entidades innovadoras, las inversiones en empresas vinculadas a la economía plateada o Silver Economy, entendida, siguiendo los conceptos acuñados por organismos o instituciones internacionales como la OCDE y el Parlamento Europeo, como el conjunto de las oportunidades derivadas del impacto económico y social de las actividades realizadas y demandadas por el sector de las personas mayores.

Por otro lado, respecto del régimen especial de atracción de talento para las personas trabajadoras cualificadas impatriadas, que se introdujo en 2018 en el artículo 56.bis de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se han incrementado el plazo y el porcentaje que recoge en beneficio de la persona contribuyente, y se ha ampliado el listado de actividades cuya realización da derecho a su aplicación extendiendo, asimismo, su ámbito de aplicación subjetivo.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, entre otras medidas, se ha introducido un nuevo artículo 66 bis, que recoge con carácter permanente una nueva deducción por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas, de similares características a la ya comentada deducción del artículo 90 de la Norma Foral de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y un nuevo artículo 66 ter, que recoge una nueva deducción aplicable por aquellos contribuyentes que realicen gastos de formación profesional en el ámbito de la economía plateada, y que viene a complementar la incentivación que, en el ámbito de las oportunidades derivadas del impacto económico y social de las actividades realizadas y demandadas por el sector de las personas mayores, ya ha sido introducida mediante el artículo 66.bis señalado anteriormente.

Al mismo tiempo, esta deducción se extiende a los gastos de formación vinculados a la economía del cuidado, entendiendo por esta, siguiendo a la Organización Internacional de Trabajo, el

conjunto de actividades y relaciones que conlleva atender las necesidades físicas, psicológicas y emocionales de personas adultas, niñas y niños, mayores y jóvenes, personas frágiles y personas sanas.

En cuanto al empleo de calidad, se ha mejorado la deducción por creación de empleo actualizando los límites para su aplicación.

La labor del desarrollo reglamentario necesario para garantizar la plena aplicación de las medidas contenidas en el Título I de la Norma Foral 6/2021, de 13 de diciembre, anteriormente aludida, se realiza mediante el presente Decreto Foral, que se compone de 2 artículos cuyo contenido se expone a continuación.

En el artículo 1, relativo al Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, se introducen las siguientes modificaciones en el Reglamento de dicho impuesto. En primer lugar, se clarifican los requisitos a efectos de la aplicación del actual régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas regulado en el artículo 56.bis de la Norma Foral del Impuesto y, en particular, se establecen determinadas especificaciones en relación con su aplicación por parte de las personas emprendedoras a quienes se refiere el artículo 56 quater de la mencionada Norma Foral. Finalmente, resulta necesario actualizar el porcentaje de retención sobre rendimientos de trabajo cuya aplicación puede ser solicitada por aquellos y aquellas contribuyentes que opten por aplicar este régimen especial.

Asimismo, a los efectos de aplicar la ya mencionada deducción del artículo 90 de la Norma Foral del impuesto se determinan los requisitos necesarios para entender que el objeto social de una entidad se encuentra vinculado con el sector de la economía plateada.

Como ajustes de carácter técnico, se actualizan referencias normativas dentro del listado de exenciones de ayudas públicas prestadas por las Administraciones públicas territoriales contenido en el Reglamento sustituyendo este último concepto por el de "sector público" para dar cabida a las ayudas prestadas por las entidades públicas distintas de las Administraciones de carácter territorial, y se suprime del mismo deter-

minadas ayudas que han sido incorporadas al artículo 9 de la Norma Foral del impuesto.

El artículo 2 modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, incluyendo los requisitos para entender que el objeto social de una entidad se encuentra vinculado con el sector de la economía plateada, en el mismo sentido ya comentado para la deducción aplicable por las personas físicas, está vez en el ámbito de las personas jurídicas.

En cuanto a la deducción relativa a la participación en los proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica, regulada en el artículo 64.bis de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, se flexibilizan ciertos requisitos para su aplicación en un sentido similar al de las modificaciones coyunturales introducidas mediante la aprobación del Decreto Foral Normativo 3/2020, de 28 de abril, de medidas tributarias extraordinarias complementarias derivadas de la emergencia sanitaria COVID-19, y del Decreto Foral Normativo 11/2020, de 1 de diciembre, de medidas de prórroga y otras medidas urgentes relacionadas con la COVID-19.

En particular, se establece la posibilidad de formalizar los contratos de financiación dentro de los seis primeros meses de ejecución de los mismos, siempre que se cumplan los requisitos exigidos para ello con anterioridad al inicio de la ejecución del proyecto o en los tres primeros meses de ejecución del mismo.

En lo que se refiere a los incentivos relacionados con el empleo, se establecen los supuestos que tendrán la consideración de colectivos con especial dificultad de inserción a efectos de aplicar la deducción incrementada por creación de empleo a que se refiere el artículo 66 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades y se determinan los campos específicos de formación y los requisitos que deberán cumplir las acciones formativas para la aplicación de la deducción por gastos de formación profesional en el ámbito de la economía plateada y de la economía del cuidado regulada en el artículo 66.ter de la mencionada Norma Foral.

Además, la disposición adicional primera de este Decreto Foral extiende al periodo impositivo

2022 la aplicación de la modificación de los límites y condiciones que determinan la obligación de declarar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que, con vigencia para los períodos impositivos 2020 y 2021, fueron introducidos por la disposición transitoria única del Decreto Foral 12/2021, de 9 de marzo, de la Diputación Foral de Bizkaia, en coherencia con la prórroga de los límites y condiciones de dicha obligación que para el ejercicio 2022 ha efectuado la Norma Foral 8/2021, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2022.

Por su parte, la disposición adicional segunda aclara el orden en que deben ser de aplicación los incentivos fiscales correspondientes al régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas y a la deducción por la aplicación voluntaria del proyecto BATUZ, cuando ambos sean aplicados de forma simultánea.

Además, como consecuencia de la implantación con carácter obligatorio del sistema BATUZ a partir del 2024, a través de la disposición adicional tercera del presente Decreto Foral se realiza la necesaria posposición desde el 1 de enero de 2022 al 1 de enero de 2024 de los efectos de las modificaciones introducidas en los diferentes reglamentos tributarios por mor del Decreto Foral 69/2021, de 18 de mayo, 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.

Por último, la disposición transitoria única introduce el régimen transitorio que será de aplicación en relación con el régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas, tanto para aquellos y aquellas contribuyentes que vinieran aplicando el régimen en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2021, y que, a 1 de enero de 2022, no hubieran agotado el periodo de duración del mismo, como para aquellas

otras personas cuyo cambio de residencia a territorio español se hubiera producido a partir del 1 de enero de 2017 y no hubieran aplicado el régimen establecido en el artículo 56.bis de la Norma Foral del impuesto.

ORDEN FORAL 118/2022, de 17 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se extiende al 31 de enero de 2022 el plazo de presentación de las declaraciones y de las autoliquidaciones cuyo vencimiento se produzca el 25 de enero de 2022, como consecuencia de las restricciones derivadas de la COVID-19. (BOB nº 11, de 18 de enero de 2022)

El 18 de marzo de 2020, se publicó en el Boletín Oficial de Bizkaia el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, el cual tiene por objeto el establecimiento de medidas tributarias dirigidas a dar una respuesta inmediata al impacto económico negativo producido por la Emergencia de Salud Pública de Importancia Internacional generada por la pandemia COVID-19, especialmente en lo que a las PYMES y a las personas autónomas se refiere, así como a garantizar los derechos de las y los contribuyentes en esta situación excepcional en la que nos encontramos.

La crisis sanitaria generada por la COVID-19 ha obligado a los poderes públicos a adoptar una serie de medidas extraordinarias que impactan enormemente en los factores de producción, en el consumo y en el día a día de los ciudadanos y de las ciudadanas, las cuales han ido prorrogándose desde mediados del mes de marzo de 2020.

En consecuencia, tras la entrada en vigor del citado Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, la Hacienda Foral de Bizkaia, en uso de las habilitaciones contenidas en él, ha ido adoptando medidas complementarias a las inicialmente establecidas en él, tales como las relativas a la ampliación de los plazos de presentación de declaraciones y autoliquidaciones por parte de determinados contribuyentes, o las referidas a la ampliación del plazo voluntario de pago de ciertas liquidaciones practicadas por la Administración, entre otras.

La persistencia de la situación de pandemia actual y su afectación en el ámbito del cumplimiento de las obligaciones tributarias por los y las contribuyentes del Territorio Histórico de Bizkaia, aconseja la ampliación a 31 de enero de 2022 del plazo de presentación e ingreso de todas aquellas declaraciones y autoliquidaciones cuyo plazo de presentación vence el 25 de enero de 2022.

A fin de llevar a cabo esta nueva ampliación de plazo, la disposición final segunda. Dos del Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, autoriza al diputado foral de Hacienda y Finanzas a modificar por Orden Foral todos los plazos de cumplimiento de las obligaciones tributarias de las y los contribuyentes cuando la situación derivada del COVID-19 así lo exija.

**ORDEN FORAL 49/2022, de 10 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 2022. (BOB nº 12, de 19 de enero de 2022)(IVA)**

El artículo 37 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1.624/1992, 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 2022 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.

**ORDEN FORAL 50/2022, de 10 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 14, de 21 de enero de 2022)(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.

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 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, para 2021, 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.

La evolución experimentada en el mercado por determinados medios de transporte, aconsejan su incorporación a la presente Orden Foral, constituyendo las autocaravanas un segmento adicional a los vehículos de turismo, así como las motos náuticas en el ámbito de las embarcaciones.

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 2022 los mencionados precios medios de venta, así como los porcentajes aplicables en la gestión de cada uno de los citados Impuestos.

**ORDEN FORAL 348/2022, de 16 de febrero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se establece el procedimiento y las condiciones para el pago de deudas mediante transferencia bancaria. (BOB nº 38, de 24 de febrero de 2022)**

El artículo 13 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral 125/2019, de 21 de agosto, establece en su apartado 1 que el pago de las deudas tributarias en efectivo se podrá realizar, entre otros medios, por transferencia bancaria.

El artículo 20 del citado Reglamento regula específicamente la transferencia como medio de pago, estableciéndose que se considerará efectuado el pago en la fecha en que haya tenido entrada el importe correspondiente en la cuenta indicada para la transferencia, quedando librada desde ese momento la persona obligada al pago frente a la Hacienda pública por la cantidad ingresada. Así mismo, dispone que la Administración establecerá, en su caso, las condiciones para utilizar este medio de pago a través de medios electrónicos.

En desarrollo de las previsiones reglamentarias, y para facilitar el pago de las deudas es necesario arbitrar el procedimiento y condiciones para su ejercicio, principalmente en aquellos casos en los que quien pretende efectuar el pago de las deudas no dispone de cuenta en una entidad colaboradora en la recaudación y sean personas o entidades no residentes o, al tratarse de una entidad pública no puede realizar el ingreso por domiciliación, sin perjuicio de la posibilidad de habilitar tal medio en determinados supues-

tos con carácter excepcional.

**ORDEN FORAL 369/2022, de 18 de febrero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 179, "Declaración Informativa de la cesión de viviendas para uso turístico" y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación. (BOB nº 41, de 01 de marzo de 2022)**

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco número 381/2020, de 4 de diciembre, ha anulado y dejado sin efecto el anterior artículo 65 sexties del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, relativo a la obligación de información sobre las cesiones de viviendas para uso turístico, por no haberse notificado como «reglamento técnico» a la Comisión Europea, durante la tramitación del Proyecto del Decreto Foral de la Diputación Foral 143/2018, de 13 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, en cumplimiento del artículo 5.1 de la Directiva (UE) 2015/1535 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de septiembre de 2015, por la que se establece un procedimiento de información en materia de reglamentaciones técnicas y de reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información, que incorpora el deber de que los estados miembros notifiquen a la Comisión Europea todo proyecto de reglamento técnico que se dirija a prestadoras de servicios de la sociedad de la información y que les imponga requisitos relativos a la prestación del servicio.

Por tanto, tras la declaración de nulidad de dicho precepto reglamentario, quedaba sin efecto la obligación de presentar el modelo 179, "Declaración Informativa de la cesión de viviendas para uso turístico".

La relevancia de esta información como medida preventiva del fraude fiscal, ha motivado la aprobación del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 171/2021, de 21 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia aprobado por

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, que regula en idénticos términos la obligación de informar sobre la cesión de viviendas para uso turístico, que la obligación contenida en el anterior artículo 65 sexties del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia y que fue aprobado por el Decreto Foral 143/2018, de 13 de noviembre, mencionado con anterioridad.

Por ello, se precisa la aprobación de la presente Orden Foral, que viene a sustituir a la Orden Foral 353/2019, de 20 de febrero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 179, "Declaración Informativa de la cesión de viviendas para uso turístico" y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación, al devenir inaplicable como consecuencia de la citada la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco número 381/2020, de 4 de diciembre.

La nueva obligación de información se establece para las personas o entidades, en particular, las denominadas "plataformas colaborativas", que intermedien en el arrendamiento o cesión de viviendas para uso turístico.

A estos efectos se entenderán por viviendas para uso turístico las viviendas a las que se refiere el apartado 1 del artículo 53 de la Ley del Parlamento Vasco 13/2016, de 28 de julio, de Turismo, y los alojamientos en habitaciones de viviendas particulares para uso turístico previstas en el apartado 1 del artículo 54 de la misma Ley 13/2016.

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

La presente orden foral tiene por objeto aprobar el correspondiente modelo de declaración, así como la forma, plazo y lugar de presentación, y el resto de datos relevantes para el cumplimiento de esta nueva obligación de información, en base a la habilitación que establece el apartado 5 del artículo 65 sexties referido.

Así, se aprueba el modelo 179 "Declaración informativa de la cesión de viviendas para uso turístico", junto con los correspondientes campos de registro y especificaciones funcionales a través de los cuales se normaliza la información a suministrar.

La información a suministrar en el modelo 179 comprende:

- a) Identificación del o de la titular o titulares de la vivienda, del o de la titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda (si es distinto del o de la titular de la vivienda) y de las personas o entidades cessionarias.
- b) Identificación del inmueble (dirección completa) con especificación de la referencia catastral o número fijo, en el caso de que la tuvieran asignada.
- c) Número de días de disfrute de la vivienda para uso turístico.
- d) Importe percibido, en su caso, por el titular cedente de la vivienda para uso turístico.
- e) Número de contrato en virtud del cual el declarante intermedia en la cesión de la vivienda para uso turístico.
- f) Fecha de inicio de la cesión de la vivienda para uso turístico.
- g) Fecha de intermediación en la operación.
- h) Identificación del medio de pago utilizado (transferencia, tarjeta de crédito o débito u otro medio de pago).

La información contenida en las letras e), g) y h) anteriores tiene carácter opcional, al objeto de transparentar la operación relativa a la cesión del inmueble, lo que evita potenciales requerimientos de información por parte de la Administración tributaria dirigidos al conocimiento de dichos elementos relativos a la cesión de estos inmuebles.

Por su parte, el modelo 179 tiene una periodicidad trimestral, debiendo presentarse durante el

mes natural siguiente a la finalización de cada trimestre natural.

**ORDEN FORAL 370 /2022, de 18 de febrero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se desarrolla el régimen de autoliquidación y pago del Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, y del recargo que recae sobre el mismo, aplicable a partir del 1 de enero de 2022, y mientras sigan en vigor las medidas urgentes adoptadas en el sector del juego para hacer frente al impacto de la COVID-19. (BOB nº 41, de 1 de marzo de 2022)(TJ)**

La Orden Foral 1074/2020, de 5 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se desarrolla el régimen de autoliquidación y pago del Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, y del recargo que recae sobre el mismo, correspondiente a las máquinas cuyos permisos de explotación queden temporalmente suspendidos en su efectividad como consecuencia de las medidas urgentes adoptadas en el sector del juego para hacer frente al impacto de la COVID-19, tuvo como objetivo fundamental el de desarrollar el régimen de autoliquidación y pago de dicho Tributo sobre el Juego y del recargo que recae sobre el mismo, correspondiente a las máquinas cuyos permisos de explotación quedaron temporalmente suspendidos en su efectividad, en un primer momento hasta el 30 de septiembre de 2020, como consecuencia de las medidas urgentes adoptadas en el sector del juego para hacer frente al impacto de la COVID-19.

De acuerdo con lo dispuesto en la Orden Foral 1074/2020 mencionada, las y los contribuyentes no tuvieron que presentar autoliquidaciones, ni se les pasó cargo alguno, por los períodos de liquidación trimestrales durante los cuales tuvieron suspendidos todos los permisos de explotación de máquinas de juego de los que eran titulares, como consecuencia de las medidas urgentes adoptadas en el sector del juego para hacer frente al impacto de la COVID-19, no resultando aplicable durante el plazo de suspensión general el procedimiento de ingreso a través de domiciliación bancaria del Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, y de su recargo, regula-

do en la Orden Foral 920/1997, de 11 de abril. De manera que, en caso de que se solicitara el levantamiento anticipado de la citada suspensión antes de la finalización del plazo de esta, las y los contribuyentes estarían obligados a presentar las autoliquidaciones correspondientes a las máquinas y a los trimestres a los que afecte dicho levantamiento anticipado.

Idéntica medida fue recogida en el artículo 8 del Decreto Foral Normativo 11/2020, de 1 de diciembre, de medidas de prórroga y otras medidas urgentes relacionadas con la COVID-19, estableciendo que las y los contribuyentes acogidos al procedimiento de ingreso mediante domiciliación bancaria de la Orden Foral 920/1997, de 11 de abril, estarían obligados en todo caso a presentar las autoliquidaciones trimestrales correspondientes al año 2021 y a ingresar el importe correspondiente a las mismas.

El impacto de la pandemia sobre el sector del juego, y el hecho de que determinados establecimientos, ante una expectativa de recuperación en los meses estivales, solicitasen un levantamiento de la suspensión general establecida en un primer momento hasta el 30 de septiembre de 2020 por el Decreto 84/2020, de 30 de junio, de medidas urgentes en el sector del juego para hacer frente al impacto del COVID-19, dio lugar a que mediante 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, se modificara la Norma Foral 3/2005, de 10 de marzo, por la que se regula el Tributo sobre el Juego en el Territorio Histórico de Bizkaia, estableciéndose el prorrateo por meses naturales de la cuota fija anual correspondiente a las máquinas de juego en el año en que se obtenga la autorización o permiso de explotación, o en el que se produzca su suspensión, revocación o extinción, así como la obligación, para aquellos y aquellas contribuyentes acogidos al procedimiento de ingreso mediante domiciliación bancaria, de presentar, en todo caso, la autoliquidación relativa al último trimestre de 2020.

No obstante esta regla general de prorrateo mensual, mediante el artículo 2 del 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, se consideró adecuado establecer un nuevo 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.

Siendo voluntad del órgano competente en materia de juego la de que aquellos permisos de explotación de máquinas de juego que se encuentren suspendidos a 31 de diciembre de 2021, continúen en situación de suspensión hasta el 30 de junio de 2022 y que en caso de persistir la situación extraordinaria generada por la pandemia de la COVID-19, la Autoridad Reguladora de Juego prorrogue la situación de suspensión de los permisos por el período que considere necesario, pudiendo hacer sucesivas prórrogas hasta el 31 de diciembre de 2022, la presente Orden Foral tiene como objetivos, por un lado, clarificar que las y los contribuyentes no deben presentar autoliquidaciones, ni recibir cargo alguno, por los días naturales durante los cuales tengan suspendidos todos los permisos de explotación de máquinas de juego de los que sean titulares, como consecuencia de las medidas urgentes adoptadas en el sector del juego para hacer frente al impacto de la COVID-19; y, por otro lado, que, durante el año 2022 seguirá sin resultar aplicable el procedimiento de ingreso a través de domiciliación bancaria del Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, y de su recargo, de la Orden Foral 920/1997, de 11 de abril. De manera que las y los contribuyentes estarán obligados, en todo caso, a presentar las autoliquidaciones correspondientes a las máquinas cuyos permisos de explotación no se encuentren suspendidos durante todo el período de liquidación de que se trate.

A fin de llevar a cabo este desarrollo, además de lo indicado en el artículo 16 de la Norma Fo-

ral 3/2005, de 10 de marzo, por la que se regula el Tributo sobre el Juego en el Territorio Histórico de Bizkaia, debe tenerse en cuenta lo previsto en el apartado Uno de la disposición final Segunda del Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, en virtud del cual se autoriza al diputado foral de Hacienda y Finanzas para dictar cuantas disposiciones sean precisas para el desarrollo y aplicación del mismo.

**ORDEN FORAL 459/2022, de 7 de marzo, 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 nº 47, de 9 de marzo de 2022)(GT)**

Por medio de la Orden Foral 515/2009, de 17 de febrero, se aprobó el modelo 189 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 modificar la citada Orden Foral para incluir en los diseños de registro del modelo 189 una modificación técnica menor.

En concreto, dicha modificación consiste en la redenominación del campo «nominal de los valores» por «Nominal unitario de los valores» y la desagregación de la parte entera y decimal de este campo.

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 491/2022, 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 2021 y se establecen los plazos de ingreso de la deuda tributaria resultante. (BOB nº 54, de 18 de marzo**

**de 2022)**

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, poniendo 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 contexto, por primera vez el año pasado para la declaración del período impositivo 2020, la Hacienda Foral de Bizkaia puso a disposición de los y las contribuyentes los borradores de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, con la finalidad principal de facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

A partir de dicho ejercicio, la presentación de las declaraciones correspondientes a estos Impuestos se realiza a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, si bien el o la contribuyente cuenta con canales asistenciales para dicha presentación, tales como el presencial o el telefónico, que ofrecen a los y las contribuyentes la posibilidad de relación con la Administración tributaria a través de medios diferentes a los digitales.

En este momento, 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 2021 aprobando la presente Orden Foral, que regula los plazos de presentación de declaraciones y de ingreso de

la deuda tributaria de ambos impuestos, los canales asistenciales disponibles para las personas contribuyentes, así como aquella otra información necesaria para facilitar a la ciudadanía el cumplimiento de su obligación de declarar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Así, durante la Campaña de IRPF y Patrimonio correspondiente al ejercicio 2021, en aras a facilitar el cumplimiento de presentación de las declaraciones a través de la sede electrónica de la Diputación Foral, la Hacienda Foral de Bizkaia refuerza los canales asistenciales ofrecidos en la campaña IRPF 2020, en particular el telefónico y el presencial, para lo que se pondrán a disposición de los y las contribuyentes un mayor número de líneas de atención telefónica, así como de mostradores de atención personalizada presencial a través de los cuales, previa cita, podrán proceder a realizar dicha presentación.

**ORDEN FORAL 513/2022, de 31 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se regula el procedimiento para solicitar el anticipo de la bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos. (BOB nº 64, de 1 de abril de 2022)**

La invasión de Ucrania el pasado mes de febrero está generando importantes consecuencias en todos los ámbitos, agravando la crisis de los precios energéticos que se está sufriendo en Europa, especialmente desde el segundo semestre de 2021.

En el ámbito del transporte terrestre por carretera, el conflicto ha derivado en un aumento del coste de los combustibles extraordinario, una partida que supone del orden del 30% de los costes de esta actividad, añadiéndose además la elevación de costes que también se está produciendo en otras partidas como neumáticos, lubricantes, etc.

La dimensión de este aumento de costes en partidas esenciales dentro de esta actividad, y la rapidez con la que se ha producido, se focalizan en un segmento de la actividad del transporte que tiene una dificultad estructural para trasladar de manera inmediata estos aumentos de costes a sus clientes, lo que ha derivado en un

deterioro extraordinario en la viabilidad económica de este segmento.

Por otro lado, la invasión rusa de Ucrania ha desencadenado un incremento de la incertidumbre, restricciones a los flujos comerciales con Rusia y Bielorrusia y mayores precios de materias primas energéticas y no energéticas que hacen más difícil el contexto en el que las empresas deben operar. Así, el incremento sustancial en los precios de la electricidad y el gas aumentan el coste de un suministro esencial para una variedad de sectores productivos, incluyendo algunos de los más afectados por la crisis de la COVID-19. En algunos casos, este incremento de los costes energéticos puede poner en riesgo la cobertura de las necesidades de liquidez a corto plazo.

Con el fin de mitigar de manera inmediata el impacto en empresas y familias de la escalada del precio de los carburantes que ha provocado la agresión militar a Ucrania, a través del Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, se ha regulado una bonificación extraordinaria y temporal en el precio de determinados productos energéticos de carácter petrolífero.

Así, las empresas de los sectores de la economía fuertemente dependientes de estas fuentes de energía, y especialmente el sector del transporte, verán amortiguado de forma inmediata el efecto, sobre su situación económica, de la subida extraordinaria y repentina de sus precios.

La extensión de la bonificación al resto de la ciudadanía persigue reducir el impacto que el contexto provoca, directa e indirectamente, en las economías domésticas, ya muy afectadas por el crecimiento de precios de la energía anteriores a la agresión a Ucrania y por los efectos que todavía tiene la crisis de la COVID-19.

Para garantizar la viabilidad de la bonificación y asegurar la máxima rapidez en su implementación, es imprescindible la colaboración en la gestión de los titulares de los derechos de explotación de las instalaciones de suministro de combustibles y carburantes al por menor, así como

de las empresas que realicen ventas directas a los consumidores finales de los productos objeto de la bonificación. De esta manera, los consumidores y las consumidoras, beneficiarios y beneficiarias de la bonificación, conocerán y podrán comprobar directamente su efecto en la adquisición de los productos, garantizándose en todo caso la sostenibilidad del modelo de colaboración por medio de un eficaz sistema de anticipos a cuenta y devoluciones.

Por su parte, los colaboradores en la gestión de la bonificación podrán solicitar la devolución de las bonificaciones efectuadas, pudiendo asimismo, con anterioridad al 15 de abril de 2022, solicitar un anticipo a cuenta, por el importe máximo de la bonificación que, de acuerdo con el apartado 4 del artículo 15 del citado Real Decreto ley, correspondería al 90% del volumen medio mensual de productos incluidos en el ámbito objetivo de esta bonificación vendidos por dicho colaborador en el ejercicio 2021, en los términos por aquel fijados. Tanto las devoluciones de las bonificaciones como el anticipo a cuenta de las mismas no serán objeto de embargo y/o compensación como medio de extinción de las deudas tributarias.

Asimismo, el artículo 17 del mencionado Real Decreto-ley 6/2022, determina a las administraciones forales como competentes para la tramitación de las devoluciones de las bonificaciones y anticipos a cuenta correspondientes a suministros de productos objeto de bonificación que hayan tenido lugar en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En consecuencia, mediante la presente Orden Foral, se regula el procedimiento para la gestión y devolución de los anticipos a cuenta de los colaboradores y su correspondiente provisión de fondos, que de conformidad con lo previsto en el artículo 20 del citado Real Decreto-ley 6/2022, corresponda a la Diputación Foral de Bizkaia.

ORDEN FORAL 534/2022, de 12 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se extiende al 29 de abril de 2022 el plazo de presentación de las declaraciones y de las autoliquidaciones cuyo vencimiento se produzca el 25 de abril de 2022. (BOB nº 72, de 13 de abril de 2022)

La irrupción de la guerra en Ucrania el pasado mes de febrero está impactando de lleno en nuestro territorio, mermando la capacidad y la competitividad de no pocas empresas de Euskadi, dando lugar a un escenario muy volátil que requiere de una actuación rápida y concisa desde el punto de vista tributario, todo ello a la espera de soluciones a nivel europeo y estatal para abordar los problemas de naturaleza más estructural, así como de las modificaciones coyunturales que en la imposición indirecta, sobre la que Bizkaia no tiene competencia, puedan ser abordadas.

Asimismo, en estos últimos trimestres, el precio del mercado mayorista de la electricidad en España ha marcado precios inusualmente altos, situación que se ha agravado en las últimas semanas. Estos precios crecientes en el mercado eléctrico están teniendo un enorme impacto en la actividad económica, con una reducción muy significativa en el empleo y un aumento en el número de consumidores vulnerables.

La conjunción de estos factores ha provocado que el sector productivo asuma la mayor carga inflacionaria de las últimas décadas. La clave de la actual crisis está en el déficit de energía y materias primas que sufre la economía a nivel global.

En vista de la situación descrita, el 6 de abril de 2022 se publicó en el «Boletín Oficial de Bizkaia» el Decreto Foral Normativo 2/2022, de 5 de abril, de medidas tributarias urgentes derivadas de la crisis energética, mediante el que se adoptaron medidas tributarias de choque, excepcionales y transitorias para 2022, para responder al impacto económico negativo que se está produciendo sobre las actividades económicas afectadas por la actual coyuntura inflacionista, así como para prevenir un mayor impacto económico negativo en los operadores más vulnerables de la economía, como pueden ser las micro y pequeñas empresas y personas autónomas.

Entre las mencionadas medidas, cabe destacar la introducción de un aplazamiento excepcional de deudas sin prestación de garantía ni devengo de intereses de demora, que podrá ser solicitado por las personas autónomas, las micro y las pequeñas empresas, y que podrá aplicarse

en relación con aquellas deudas tributarias cuyo plazo de presentación e ingreso en período voluntario finalice entre el 1 de abril y el 31 de julio de 2022, con la excepción de las correspondientes a las campañas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sociedades.

En vista de lo anterior, teniendo en cuenta la persistencia de la situación de crisis actual y su afectación en el ámbito del cumplimiento de las obligaciones tributarias por los y las contribuyentes del Territorio Histórico de Bizkaia, así como la necesidad de asegurarles un plazo suficiente para dicho cumplimiento, atendiendo singularmente a las fechas de las próximas festividades y a las múltiples ayudas derivadas de la actual crisis que están provocando una concentración inusual en un corto periodo de tiempo de los procedimientos administrativos en los que se encuentran inmersos los y las contribuyentes, resulta aconsejable la ampliación al 29 de abril de 2022 del plazo de presentación e ingreso de todas aquellas declaraciones y autoliquidaciones cuyo plazo de presentación vence el 25 de abril de 2022.

A fin de llevar a cabo esta nueva ampliación de plazo, la disposición final segunda. Dos del Decreto Foral Normativo 2/2022, de 5 de abril, de medidas tributarias urgentes derivadas de la crisis energética, autoriza al diputado foral de Hacienda y Finanzas a modificar por Orden Foral todos los plazos de cumplimiento de las obligaciones tributarias de los y las contribuyentes siempre que lo justifique el mantenimiento de las circunstancias excepcionales que motivaron su aprobación.

**ORDEN FORAL 540/2022, de 12 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regula el procedimiento para solicitar la bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos. (BOB nº 78, de 26 de abril de 2022)**

Con el fin de mitigar de manera inmediata el impacto en empresas y familias de la escalada del precio de los carburantes que ha provocado la agresión militar a Ucrania, ha resultado urgente crear una bonificación extraordinaria y temporal en el precio de determinados productos ener-

géticos. Así, las empresas de los sectores de la economía española fuertemente dependientes de estas fuentes de energía, y especialmente el sector del transporte, verán amortiguado de forma inmediata el efecto sobre su situación económica de la subida extraordinaria y repentina de sus precios.

La extensión de la bonificación al resto de la ciudadanía persigue reducir el impacto que el contexto provoca, directa e indirectamente, en las economías domésticas, ya muy afectadas por el crecimiento de precios de la energía anterior a la agresión a Ucrania y por los efectos que todavía tiene la crisis de la COVID-19. Para garantizar la viabilidad de la bonificación y asegurar la máxima rapidez en su implementación, es imprescindible la colaboración en la gestión de los y las titulares de los derechos de explotación de las instalaciones de suministro de combustibles y carburantes al por menor, así como de las empresas que realicen ventas directas a los consumidores y a las consumidoras finales de los productos objeto de la bonificación. De esta manera, los consumidores y las consumidoras, beneficiarias de la bonificación, conocerán y podrán comprobar directamente su efecto en la adquisición de los productos, garantizándose en todo caso la sostenibilidad del modelo de colaboración por medio de un eficaz sistema de anticipo a cuenta y devoluciones.

En este contexto, y dada la premura existente para solicitar el mencionado anticipo a cuenta, el pasado 1 de abril de 2022 se publicó en el «Boletín Oficial de Bizkaia» la Orden Foral 513/2022, de 31 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regula el procedimiento para solicitar el anticipo de la bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos, estableciendo que los colaboradores en la gestión de la bonificación que realicen en el Territorio Histórico de Bizkaia el suministro de los productos energéticos afectados, podrán solicitar el anticipo a cuenta que les corresponda a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia.

Adicionalmente, los colaboradores en la gestión de la bonificación podrán solicitar la devolución de las bonificaciones efectuadas mensualmente, en los primeros 15 días naturales de los meses

de mayo, junio y julio de 2022, ante la Administración competente, por el importe que resulte de aplicar el descuento al volumen de litros o kilogramos, según corresponda, que haya suministrado a los consumidores finales en el periodo de referencia.

El artículo 17 del Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, determina a las administraciones forales como competentes para la tramitación de las devoluciones de las bonificaciones y anticipos a cuenta correspondientes a suministros de productos objeto de bonificación que hayan tenido lugar en la Comunidad Autónoma del País Vasco y el artículo 20 del mismo texto legal señala que en el ámbito de los territorios forales, la gestión y devolución de las bonificaciones, así como la concesión de anticipos a cuenta a los colaboradores, y su correspondiente provisión de fondos corresponde a las Instituciones Vascas.

En consecuencia, mediante la presente Orden Foral, se regula el procedimiento para solicitar la bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos, cuando, de conformidad con lo previsto en el citado Real Decreto-ley 6/2022, su gestión y devolución corresponda a la Diputación Foral de Bizkaia.

Cabe señalar que, tanto las devoluciones de las bonificaciones como el anticipo a cuenta de las mismas, no serán objeto de embargo y/o compensación como medio de extinción de las deudas tributarias.

Para concluir, en la disposición final primera de esta Orden Foral se modifica la Orden Foral 297/2007, de 26 de enero, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos y de las cuotas correspondientes a la aplicación del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, por consumo de gasóleo profesional, habilitando la devolución mensual, en lugar de trimestral.

**ORDEN FORAL 566/2022, de 6 de mayo, del di-**

**putado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 653 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su presentación por medios electrónicos por Notarios y Notarias. (BOB nº 93, de 17 de mayo de 2022)(ISD)**

Por medio de la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2322/2015, de 3 de diciembre, se aprobó el Modelo 653 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a presentar en los supuestos de extinción del usufructo, en virtud de la autorización que el Reglamento del Impuesto contiene a favor del diputado foral de Hacienda y Finanzas.

Con posterioridad, mediante la Orden Foral 1976/2018, de 28 de noviembre del diputado foral de Hacienda y Finanzas, se aprobó un nuevo modelo 653 al objeto de adaptar su contenido a las modificaciones normativas introducidas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como consecuencia de los cambios operados en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre.

De acuerdo con el artículo 2 de la Orden Foral 1976/2018, de 28 de noviembre mencionada, el modelo 653 de autoliquidación de extinción del usufructo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debe presentarse obligatoriamente en soporte papel.

La pretensión de la Hacienda Foral de Bizkaia de avanzar hacia una Administración eminentemente electrónica favoreciendo el cumplimiento de las obligaciones tributarias utilizando medios electrónicos y telemáticos y la necesidad de establecer un adecuado control de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, hacen que se considere necesario regular la presentación del modelo 653 por medios telemáticos para los notarios y notarias mediante la transmisión a través de la plataforma telemática corporativa notarial.

**ORDEN FORAL 619/2022 de 3 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 1328/2021, de 26 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, 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 determinan la forma y procedimiento para su presentación. (BOB nº 113, de 14 de junio de 2022)(IVA)**

Mediante la Orden Foral 1328/2021, de 26 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, se aprobó 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 determinó la forma y procedimiento para su presentación.

Mediante dicho modelo se permite la autoliquidación de las operaciones comprendidas en los nuevos regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios previstos en el Capítulo XI del Título IX de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación con el plazo de presentación, su artículo 3 determina que el modelo se presentará dentro del mes natural siguiente a la finalización del período al que se refiera la autoliquidación.

Razones de carácter técnico y la necesidad de armonizar los plazos de presentación de los diferentes modelos tributarios, aconsejan establecer la fecha de presentación del modelo 369 durante los 25 días del mes natural siguiente a la finalización del período al que se refiera la autoliquidación.

Asimismo, y en lo que se refiere a la obligación de presentar el modelo 369 en calidad de intermediario prevista en el artículo 2 de la Orden Foral 1328/2021 citada, se introduce una corrección de carácter técnico en coherencia con la regulación contenida en el artículo 27. Siete del vigente Concierto Económico.

**ORDEN FORAL 633/2022, de 8 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 2021. (BOB nº 115, de 16 de junio de 2022)(IS, IRNR)**

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, se mantienen para 2021 algunas de las medidas establecidas con carácter extraordinario en 2020 y que han sido prorrogadas mediante el Decreto Foral Normativo 11/2020, de 1 de diciembre, de medidas de prórroga y otras medidas urgentes relacionadas con la COVID-19, tales como la deducción extraordinaria por inversión en microempresas, pequeñas y medianas empresas, la elevación del límite de la deducción por creación de empleo, contemplada en el artículo 66 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de 5.000 euros a 7.500 euros y el mecanismo extraordinario de amortización acelerada para los activos nuevos que se adquieran en dicho año, así como la determinación de que los contratos de arrendamiento

financiero suscritos o renegociados en 2021 podrá establecer cuotas decrecientes de recuperación del coste del bien y, sin embargo, aplicar lo dispuesto en el artículo 18 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

En segundo lugar, y también en relación con las medidas tributarias extraordinarias para hacer frente al impacto de la COVID-19 en la economía de Bizkaia, destacar, entre otras, la introducida mediante el 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, que establece, en su artículo 3, 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 donde ejercen su actividad negocien rebajas de las rentas de los alquileres.

Este incentivo fiscal 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.

Finalmente, el artículo 4 del precitado Decreto Foral Normativo 4/2021, 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, establece una deducción extraordinaria de la cuota líquida del 15 por ciento de los gastos incurridos en los períodos 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.

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 2021 con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

**ORDEN FORAL 656/2022, de 22 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se establece la presentación mediante formulario web en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia del modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOB nº 121, de 24 de junio de 2022)(IVA)**

La Diputación Foral de Bizkaia, tras la puesta en marcha de su sede electrónica, inició un proceso de migración progresiva de los servicios telemáticos que se prestan a la ciudadanía desde las Oficinas Virtuales de los distintos Departamentos a la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia.

Este proceso de avance hacia una Administración tributaria foral en Bizkaia eminentemente electrónica se vio afectado de forma decisiva por la situación de emergencia sanitaria provocada por la COVID-19, lo que originó, también en este ámbito, importantes retrasos en la conclusión de los procesos de adaptación necesarios para hacer efectiva la migración completa, posponiéndose inicialmente la misma al 1 de agosto de 2021.

En este contexto, se aprobó el Decreto Foral 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, al objeto de adaptar el marco normativo vigente vinculado a la ges-

tión tributaria a las nuevas realidades que lleva el establecimiento de una Administración tributaria electrónica, introduciendo el apartado Primero de su artículo único, con efectos desde 1 de agosto de 2021, modificaciones en el Reglamento de Gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia dirigidas, entre otras cuestiones, a regular el proceso de migración del Servicio BizkaiBai a la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia.

Además, en su disposición transitoria primera se reguló la posibilidad para los y las contribuyentes y, también en ciertos supuestos y circunstancias para sus representantes, de actuar de forma voluntaria a través de la sede electrónica, hasta su introducción obligatoria el 1 de agosto de 2021 en el ámbito tributario, coexistiendo hasta tal fecha con el Servicio BizkaiBai.

Con posterioridad, ante la persistencia de algunos de los efectos negativos generados por la emergencia sanitaria provocada por la COVID-19, se consideró conveniente que el Servicio BizkaiBai conviviera con la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia durante un período de tiempo más dilatado, hasta el 1 de agosto de 2022, con objeto de intentar facilitar al máximo a las y los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como la adaptación progresiva de un sistema a otro, articulándose la prórroga de dicha convivencia mediante la aprobación del Decreto Foral 106/2021, de 20 de julio, de la Diputación Foral de Bizkaia, de modificación del Decreto Foral 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.

Asimismo, la disposición final primera del Decreto Foral 106/2021, de 20 de julio mencionado, autoriza al diputado foral de Hacienda y Finanzas para dictar cuantas disposiciones sean precisas para el desarrollo y aplicación de lo dispuesto en el mismo.

Se pone de manifiesto, de esta manera, el necesario equilibrio entre el doble objetivo

de lograr que la Diputación Foral de Bizkaia se transforme en una Administración eminentemen-

te electrónica y de realizar un tránsito paulatino hacia este modelo, en el que el cauce de relación principal entre la Administración tributaria y las y los contribuyentes sea primordialmente la sede electrónica.

En este contexto, y con el fin de avanzar en la consecución de dicho objetivo, a partir del 5 de julio de 2022 se habilita la presentación, a través del formulario web puesto a disposición en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, del modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio del mantenimiento de los medios para su presentación que se encuentran disponibles en el momento actual.

**ORDEN FORAL 655/2022, de 22 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 490 de Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. (BOB nº 122, de 27 de junio de 2022)(IDSD)**

Recientemente ha sido aprobada la Norma Foral 5/2022, de 22 de junio, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, en la que se establece el gravamen de una serie de servicios que están adquiriendo cada vez mayor relevancia en el ámbito de la economía y las transacciones digitales.

Con relación a la aprobación de esta nueva disposición normativa, cabe recordar que el 8 de febrero se publicó en el «Boletín Oficial del Estado» la Ley 1/2022, de 8 de febrero, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Mediante su aprobación se incorporó al articulado del Concierto Económico el contenido del Acuerdo Primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 29 de julio de 2021, ratificado por las Juntas Generales de Bizkaia mediante la Norma Foral 7/2021, de 13 de diciembre, que ha supuesto, además de una modificación en los términos de la concertación de algunos tributos, la concertación de otros dos nuevos impuestos, siendo uno de ellos el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Así, de acuerdo con lo previsto en el artículo 34 ter del vigente Concierto Económico, el Impuesto sobre Determinados

Servicios Digitales se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las 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.

En cuanto a los servicios cuya prestación constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, se trata de determinados servicios digitales en los que se produce una participación de los usuarios que constituye una contribución al proceso de creación de valor de la empresa prestadora de los servicios, y mediante los que aquella monetiza los mismos.

Concretamente, según lo dispuesto en los artículos 4 y 5 de la Norma Foral del Impuesto, los servicios digitales objeto de gravamen son los de publicidad en línea, los de intermediación en línea y los de transmisión de datos, en los términos y condiciones fijados en el citado texto legal.

El período de liquidación del Impuesto coincide con el trimestre natural, habilitando el artículo 14 de la Norma Foral que lo regula al diputado o diputada foral de Hacienda y Finanzas para aprobar la Orden Foral que regule el lugar, plazo y forma mediante los que debe cumplirse con la obligación de autoliquidación de dicho tributo por parte de los contribuyentes.

Así, en la presente Orden Foral, que aprueba en su artículo 1 el nuevo modelo 490 de Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, se establece el plazo y la forma de presentación de dichas autoliquidaciones trimestrales.

El artículo 3 de esta Orden Foral establece el plazo general de ingreso hasta el día 25 del mes siguiente a la finalización de cada trimestre natural. Respecto de la forma de presentación del modelo 490, el artículo 4 de esta Orden Foral establece como forma obligatoria la vía electrónica a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, según lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 36 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.

En cuanto a su artículo 5, regula la posibilidad de que la presentación telemática de las autoliquidaciones correspondientes al modelo 490 sea realizada, en nombre de terceras personas, por parte de las y los profesionales colegiados que sean asociados o miembros de entidades o asociaciones reconocidas con las que se hayan celebrado convenios o acuerdos de colaboración que así lo dispongan.

Por su parte, el artículo 6 de esta Orden Foral regula la forma de pago de la cuota derivada del Impuesto, estableciendo que el pago podrá efectuarse a través de los demás medios disponibles en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, y, en particular, mediante domiciliación bancaria o mediante carta de pago.

Asimismo, la disposición adicional única de esta Orden Foral regula el procedimiento de regularización de autoliquidaciones a que se refiere el artículo 10.3 de la Norma Foral del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. La regularización prevista en esta disposición legal se refiere a aquellos casos en los que el contribuyente no hubiera conocido en el período de liquidación la base imponible. En estos casos el contribuyente debe fijar la base imponible con carácter provisional, sin perjuicio de su regularización cuando la misma sea conocida. La regularización de las autoliquidaciones presentadas se realizará mediante la cumplimentación con el desglose y contenido previsto en el apartado específico de regularizaciones del modelo de autoliquidación, y ello sin perjuicio del devengo de los correspondientes intereses de demora. Esta regularización deberá realizarse como máximo en el plazo de los 4 años siguientes a la fecha de devengo del impuesto correspondiente a la operación.

Así, y con base en lo anterior, la presente Orden Foral tiene por objeto aprobar el modelo 490 de Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y establecer el procedimiento para su presentación telemática.

ORDEN FORAL 674/2022, de 13 de julio del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se

modifica la Orden Foral 540/2022, de 12 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se regula el procedimiento para solicitar la bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos. (BOB nº 135, de 15 de julio de 2022)

Con el fin de mitigar de manera inmediata el impacto en empresas y familias de la escalada del precio de los carburantes que ha provocado la agresión militar a Ucrania, mediante el Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, se estableció una bonificación extraordinaria y temporal en el precio de determinados productos energéticos. Así, las empresas de los sectores de la economía española fuertemente dependientes de estas fuentes de energía, y especialmente el sector del transporte, verán amortiguado de forma inmediata el efecto sobre su situación económica de la subida extraordinaria y repentina de sus precios.

El artículo 17 del Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo mencionado, determinó a las administraciones forales como competentes para la tramitación de las devoluciones de las bonificaciones y anticipos a cuenta correspondientes a suministros de productos objeto de bonificación que hubieran tenido lugar en la Comunidad Autónoma del País Vasco y el artículo 20 del mismo texto legal señaló que en el ámbito de los territorios forales, la gestión y devolución de las bonificaciones, así como la concesión de anticipos a cuenta a los colaboradores, y su correspondiente provisión de fondos corresponde a las Instituciones Vascas.

En este contexto, el pasado 1 de abril de 2022 se publicó en el «Boletín Oficial de Bizkaia» la Orden Foral 513/2022, de 31 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regula el procedimiento para solicitar el anticipo de la bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos, estableciendo que los colaboradores en la gestión de la bonificación que realicen en el Territorio Histórico de Bizkaia el suministro de los productos energéticos afectados, podrán solicitar el anticipo a cuenta correspondiente a través

de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia. Seguidamente se aprobó la Orden Foral 540/2022, de 12 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regula el procedimiento para solicitar la bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos, de manera que los colaboradores en la gestión de la bonificación podrían solicitar la devolución de las bonificaciones efectuadas mensualmente, en los primeros 15 días naturales de los meses de mayo, junio y julio de 2022, ante la Administración competente, por el importe que resulte de aplicar el descuento al volumen de litros o kilogramos, según corresponda, que haya suministrado a los consumidores finales en el periodo de referencia.

Transcurridos más de cuatro meses desde la invasión, la persistencia del conflicto continúa tensando el nivel general de precios, con especial incidencia en el gas natural, los carburantes y los alimentos. La continuación de determinadas situaciones sociales adversas, y la inminente finalización de la vigencia extendida de las medidas contenidas en el Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, citado con anterioridad, determinan la necesidad de prorrogar el plazo de algunas de ellas, de modo que permitan seguir haciendo frente a estas situaciones de vulnerabilidad social y económica. Dicha prorroga se ha articulado con la aprobación del Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma.

Así, la bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos se extiende hasta el 31 de diciembre de 2022. Su mantenimiento permitirá seguir mitigando el impacto en empresas y familias del alto precio de los carburantes, que continúa siendo elevado debido a la evolución de la guerra en Ucrania.

Como novedad, dada la prolongación de la vigencia de la bonificación, se prevé la percepción por determinados colaboradores de un complemento al anticipo, por la diferencia posi-

tiva entre el importe de la bonificación que haya sido objeto de devolución, correspondiente al 90% del volumen de ventas de productos bonificados del mes de abril, y el importe del anticipo a cuenta acordado a su favor.

Por lo expuesto, mediante esta Orden Foral se procede a modificar la Orden Foral 540/2022, de 12 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se regula el procedimiento para solicitar la bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos, al objeto de adaptarla a las modificaciones mencionadas.

**ORDEN FORAL 687/2022, de 21 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regula el procedimiento para solicitar la ayuda a personas físicas de bajo nivel de ingresos y patrimonio prevista en el Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma. (BOB nº 140, de 22 de julio de 2022)**

Mediante el Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma, se introduce una línea directa de ayuda a personas físicas de bajo nivel de ingresos y patrimonio, que sean asalariadas, autónomas o desempleadas. Esta ayuda, de 200 euros de cuantía en pago único, tiene por objeto paliar el efecto perjudicial en los precios ocasionado por la crisis energética derivada de la invasión de Ucrania en situaciones de vulnerabilidad económica, no cubiertas por otras prestaciones de carácter social, como es el caso de las pensiones contributivas, cuyo incremento se garantiza en línea con la inflación; del ingreso mínimo vital, o de las pensiones de jubilación e invalidez no contributivas, teniendo en cuenta que estos dos últimos casos, ya se benefician de un incremento extraordinario en los términos previstos en el Real

Decreto-ley mencionado. Para la percepción de esta ayuda, se establecen así mismo unos máximos de ingresos y patrimonios conjuntos en función de la convivencia en el domicilio, con el objetivo de que el colectivo de personas beneficiarias de la ayuda responda a los principios de necesidad y progresividad.

El artículo 31 del citado Real decreto-ley, determina a las instituciones vascas como competentes para la tramitación de la precitada ayuda cuando las personas beneficiarias se encuentran domiciliadas en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En consecuencia, mediante la presente Orden Foral, se regula el procedimiento para solicitar la ayuda prevista en los párrafos anteriores. Cabe señalar que la ayuda no será objeto de embargo y/o compensación como medio de extinción de las deudas tributarias.

**Resolución 1/2022, de 10 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 2022. (BOB nº 21, de 1 de febrero de 2022)**

Los dos objetivos principales de la Diputación Foral de Bizkaia en el ámbito tributario son la asistencia a las personas 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.

Desde esta doble perspectiva, nos encontramos 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.

Dentro de este proceso, en el año 2020 se renovó la Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas, con el fin de 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 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.

Esta renovación supuso la creación de la 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.

Asimismo, en el 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, cambio motivado por dos razones fundamentales:

Por un lado, la experiencia acumulada durante la última década en el establecimiento, desarro-

llo, seguimiento y evaluación de los Planes anuales de Lucha contra el Fraude fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia 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 produce un aumento de la deuda tributaria declarada espontáneamente, y que es por tanto la vía que con mayor interés pretendemos impulsar, más aún teniendo en cuenta lo que representa tanto en la conciencia social sobre la recaudación tributaria como en el 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, la progresiva digitalización de las relaciones entre las personas contribuyentes y la Administración tributación implican un cambio esencial en la manera de abordar la aplicación de los tributos, manifestado de forma singular en los dos proyectos más relevantes que esta Hacienda Foral ha puesto en marcha: el nuevo modelo de gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, y el sistema BATUZ, proyectos ambos que manifiestan una nueva forma de entender el papel y la posición en la sociedad de la Administración tributaria y de sus relaciones con la ciudadanía.

Como es sabido, en el año 2021 se implantó el nuevo modelo de gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, modelo que ha supuesto un gran cambio en la relación de la ciudadanía con la Administración tributaria, pues a partir de esta campaña todas las personas de Bizkaia han dispuesto de un borrador de su declaración a partir del cual poder cumplir con su obligación de presentar este impuesto. Asimismo, este nuevo modelo de gestión generalizó el canal telemático de presentación de las declaraciones mediante la facilitación de la activación por la ciudadanía de los sistemas de identificación electrónica Bak

y Bakq desarrollados por Izenpe, S. A. (empresa del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales de prestación de servicios de certificación electrónica), sistemas que se pueden emplear no sólo en las relaciones con la Administración tributaria, sino también en las gestiones a realizar con los demás departamentos de la Administración bizkaina y vasca. Asimismo, esta campaña supuso la apertura de nuevos canales de atención y asistencia a los y las obligados tributarios y la facilitación de las herramientas para el otorgamiento electrónico de poderes de representación, en un contexto pandémico en el que la realización de actuaciones presenciales conllevaría un riesgo muy alto para la salud de la ciudadanía.

El desarrollo de este nuevo modelo de gestión del Impuesto sobre la Renta pone a la Hacienda Foral de Bizkaia en el nivel más avanzado de digitalización en las relaciones con su ciudadanía, en comparación con las demás Administraciones tributarias de su entorno. Por ello, el año 2022 va a suponer la consolidación de este modelo, mejorando su desarrollo. Las mejoras del año 2022 se refieren no sólo al desarrollo de la campaña del impuesto, sino especialmente a la ampliación de las funcionalidades y contenidos de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, en particular en lo que se refiere a la presencia de la Administración tributaria en dicho portal electrónico y en la adecuación del mismo a las demandas y necesidades de los y las profesionales del sector del asesoramiento fiscal. Estas medidas se han venido desarrollando durante el año 2021 y en el año 2022 continuarán su proceso de implantación, abordando funcionalidades que mejorarán la presencia de la Administración tributaria en la sede, la localización de los trámites a realizar, la digitalización de los expedientes administrativos, los procesos de notificación electrónica, y en particular, el desarrollo más fácil, cómodo y seguro de la labor profesional de los y las asesores fiscales.

Asimismo, el segundo de los proyectos destacados más arriba, el proyecto BATUZ, supone un cambio de paradigma en la relación de la ciudadanía con la Hacienda Foral de Bizkaia. BATUZ es una estrategia, única en nuestro entorno, de control y asistencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias de todas las personas y entidades que desarrollen actividades econó-

micas, con independencia de su naturaleza, tamaño o sector de actividad. Este proyecto se compone de tres elementos básicos: el establecimiento de nuevos instrumentos tecnológicos en los sistemas de facturación mediante la obligatoriedad del uso de medidas tecnológicas avanzadas por parte de los y las contribuyentes; la equiparación de las obligaciones de información para todas las personas, sean físicas o jurídicas, que realizan actividades económicas, mediante el establecimiento de la obligación de llevanza de un libro registro de operaciones económicas en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia; y la puesta a disposición de los y las contribuyentes por parte de la Hacienda Foral de Bizkaia de borradores de sus declaraciones tributarias, a fin de facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en relación con los principales impuestos que gravan los rendimientos de sus actividades económicas.

En consecuencia, la implementación del modelo BATUZ exige un proceso de adaptación de los y las contribuyentes obligados a su aplicación, consistente fundamentalmente en la digitalización de sus procesos de facturación y de llevanza de la contabilidad. Atendiendo en particular a la complejidad del momento en el que se encuentran las personas contribuyentes que desarrollan actividades económicas, la Diputación Foral de Bizkaia propuso en el mes de julio de 2021 prolongar el periodo para la adhesión voluntaria al sistema BATUZ a los años 2022 y 2023, estableciendo por tanto el 1 de enero de 2024 como fecha de inicio con carácter general y obligatorio del proyecto, de modo que se facilita y garantiza una transición ordenada y segura a este nuevo modelo de cumplimiento tributario. Al mismo tiempo, como acicate a la adhesión voluntaria al sistema BATUZ, se crea una compensación especial que podrá ser de aplicación por aquellos y aquellas contribuyentes que opten de manera irrevocable por el cumplimiento voluntario de las obligaciones vinculadas a dicho sistema durante los años 2022 y 2023. Esta nueva compensación está dirigida a promover el cumplimiento voluntario de las mencionadas obligaciones entre los y las autónomas y las microempresas, pequeñas y medianas empresas, y su aplicación consistirá en una reducción en la base imponible positiva correspondiente a los períodos impositivos 2022 y 2023.

Estas medidas relativas al proyecto BATUZ, junto con otras medidas dirigidas a impulsar la actividad económica de las empresas bizkainas se han adoptado por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia mediante la reciente Norma Foral 6/2021, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas para el impulso de la reactivación económica, para la incentivación de la aplicación voluntaria del sistema BATUZ y otras modificaciones tributarias.

BATUZ y el nuevo modelo de gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio son los dos ejemplos más notables de la evolución de la Hacienda Foral de Bizkaia en el desarrollo de sus herramientas de control del riesgo fiscal y de la asistencia a la ciudadanía en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, ejemplos que se suman a otras iniciativas que se vienen desarrollando en los últimos años, como pueden ser la creación de unidades orgánicas especializadas para el desarrollo de tareas de control fiscal de alto valor añadido (a saber, la Unidad de Auditoría informática, la Unidades de Fiscalidad Internacional y de Precios de Transferencia, la Unidad de Control de los Impuestos Especiales, entre otras), el desarrollo de los intercambios automáticos de información con trascendencia tributaria tanto a nivel interno como en especial a nivel internacional, y la generalización del módulo de educación tributaria en el alumnado de educación secundaria obligatoria, de bachillerato y de formación profesional de los centros de Bizkaia como primer elemento para ampliar la conciencia fiscal en la ciudadanía, entre otras medidas abordadas.

Todo ello pone de manifiesto la necesidad de adaptación paulatina del Plan de Lucha contra el Fraude 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.

En resumen, 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 2022 a 2024, 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.

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 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, el 13 de diciembre de 2021 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 2022, a los que procede dar la correspondiente publicidad en el «Boletín Oficial de Bizkaia», para general conocimiento.

## ACTUALIDAD GIPUZKOA

### PUBLICACIONES DESDE 1/2022 A 6/2022

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO nº 367/2021, de 14 de octubre, por la que se anula el artículo 14.5 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre (recurso contencioso-administrativo número 88/2019) (BOG 05/01/2022).**

**ORDEN FORAL 14/2022, de 17 de enero, por la que se amplía el plazo de presentación e ingreso de las autoliquidaciones y declaraciones cuya fecha finaliza el 25 de enero de 2022 (BOG 18/01/2022).**

**ORDEN FORAL 15/2022, de 17 de enero, por la que se aprueba el modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas y sus formas de presentación (BOG 21/01/2022).**

**ORDEN FORAL 16/2022, de 18 de enero, por la que se regulan los requisitos de los servicios, el procedimiento y las especificaciones técnicas y funcionales, para la subsanación de los ficheros TicketBAI. (BOG 24/01/2022).**

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, estableció el cumplimiento de la obligación TicketBAI para los contribuyentes del impuesto sobre sociedades, del impuesto sobre la renta de las personas físicas que desarrollen actividades económicas y del impuesto sobre la renta de no residentes que obtengan rentas a través de un establecimiento permanente.

Posteriormente, el Decreto Foral 32/2020, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se desarrolla la obligación TicketBAI, acometió el desarrollo reglamentario que complementa la regulación de dicha obligación, remitiendo, asimismo, el establecimiento de las especificaciones técnicas y funcionales que deberá cumplir el software TicketBAI a su aprobación por orden foral del diputado o de

la diputada del Departamento de Hacienda y Finanzas. Esta regulación se llevó a cabo con la aprobación de 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.

Así, en relación al envío del fichero TicketBAI regulado en la sección 2.<sup>a</sup> del capítulo III del citado reglamento, el apartado 3 del artículo 14 dispone que la Administración tributaria podrá rechazar los ficheros TicketBAI enviados que no cumplan con los requisitos y condiciones establecidos en este reglamento y en las especificaciones técnicas y funcionales aprobadas en su desarrollo, añadiendo que, en ese caso los ficheros rechazados deberán ser objeto de subsanación.

Pues bien, la presente orden foral regula los requisitos del servicio de recepción, el procedimiento y las especificaciones técnicas y funcionales de los ficheros que pretenden corregir los ficheros TicketBAI que han sido rechazados.

A este respecto, se diferencia, por un lado, el tratamiento del fichero TicketBAI que ha sido objeto de rechazo total, es decir, aquel fichero que ha sido rechazado por contener errores que impiden su recepción. En este supuesto, se deberá generar un fichero de subsanación que será enviado a través de los servicios zuzendu-alta o zuzendu-anulación.

**ORDEN FORAL 40/2022, de 25 de enero, por la que se sustituyen los anexos I y III de la Orden foral 16/2022, de 18 de enero, por la que se regulan los requisitos de los servicios, el procedimiento y las especificaciones técnicas y funcionales, para la subsanación de los ficheros TicketBAI. (BOG 27/01/2022).**

En el Boletín Oficial de Gipuzkoa número 14 de 24 de enero de 2022, su publicó la Orden Foral 16/2022, de 18 de enero, por la que se regulan los requisitos de los servicios, el procedimiento y las especificaciones técnicas y funcionales, para la subsanación de los ficheros TicketBAI.

Habiéndose advertido errores en el contenido de los anexos I y III que se adjuntan a la citada orden foral, procede su subsanación y nueva aprobación, sustituyendo los anteriormente aprobados por unos corregidos.

Adenda al Convenio de Colaboración Social en la gestión de los tributos entre el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Asociación Española de Sociedades de Externalización de Procesos y Servicios para Entidades Financieras y Corporaciones (AEPROSER) (BOG 31/01/2022).

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 31/01/2022).

Convenio entre la Administración general de la Comunidad Autónoma de Euskadi y las Diputaciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa para la implantación de una unidad didáctica común sobre economía y fiscalidad en los centros escolares (BOG 31/01/2022).

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 31/01/2022).

**ORDEN FORAL 52/2022, de 28 de enero, por la que se interpretan los requisitos de participación a que se refieren las letras d) de los apartados 1, 2, y 3 y el último párrafo del apartado 5, del artículo 13 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, a los efectos de que una entidad tenga la consideración de microempresa, pequeña o mediana empresa. (BOG 14/02/2022).(IS)**

El artículo 13 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades determina todos los requisitos que deben cumplirse para que una empresa tenga la consideración de microempresa, pequeña o mediana empresa a

efectos de este impuesto, y son los siguientes:

- a) Que lleve a cabo una explotación económica.
- b) Que el volumen de operaciones tal como se define en el Concierto Económico con el País Vasco, no supere un determinado umbral cuantitativo, o bien, que su activo no rebase otro determinado umbral.
- c) Que su promedio de plantilla no alcance un determinado umbral.
- d) Que estas empresas no se hallen participadas directa o indirectamente en más de un 25 por 100 por empresas que no reúnan alguno de los requisitos anteriormente expuestos, excepto que se trate de sociedades o fondos de capital riesgo a los que resulte de aplicación el régimen especial establecido en el Capítulo IV del Título VI de la citada Norma Foral 2/2014, cuando la participación sea consecuencia del cumplimiento del objeto social de estas últimas.

Esta orden foral tiene por objeto, exclusivamente, realizar una interpretación de los requisitos relativos a la participación previstos en las letras d) de los apartados 1, 2 y 3 del artículo 13 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y, en particular, sobre si determinadas entidades deben de considerarse empresa a estos efectos.

Para ello, es necesario interpretar también el último párrafo del apartado 5 del citado artículo 13, ya que el mismo se refiere, precisamente, a que, a los efectos del cumplimiento de los requisitos previstos en las citadas letras d), las entidades que ostenten la participación deben de reunir únicamente los requisitos de carácter cuantitativo a que se refieren las letras b) y c) de los referidos apartados del artículo 13.

El antecedente de esta orden foral lo marcó la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral número 30714, de 19 de diciembre de 2012, que concluía que a los efectos del cumpli-

miento del requisito establecido en esas letras d), para la determinación de si una entidad tiene la condición de microempresa, pequeña o mediana empresa, no debía considerarse la participación ostentada por un Ayuntamiento, en tanto en cuanto éste no reunía, a estos exclusivos efectos, las condiciones para ser considerada empresa.

Pues bien, teniendo en cuenta esta Resolución, a través de esta orden foral se pretende extender el contenido de la misma a dos tipos de entidades que, a estos exclusivos efectos, tampoco reúnen las condiciones para ser consideradas empresa total o parcialmente. Se trata de las entidades parcialmente exentas, referidas en el artículo 12.2 de la Norma Foral 2/2014, y de las entidades que tributen en virtud del régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos, previsto 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.

Ello se debe a que la finalidad con la que se estableció el requisito contemplado en las citadas letras d) no era otro que el de evitar que se constituyeran empresas de reducida dimensión relacionadas unas con otras con el único fin de disfrutar de los beneficios tributarios previstos para las mismas.

Sin embargo, las entidades parcialmente exentas y las entidades que optaron por la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, disfrutan de un régimen tributario beneficioso por el cual, las rentas derivadas de las actividades que constituyen el objeto o finalidad específica de este tipo de entidades gozan de exención; por lo que este tipo de entidades sólo tributan en la medida en que actúen con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios no incluidos dentro del ámbito de su objeto social o, dicho de otro modo, en la medida en que desarrollen explotaciones económicas que no queden amparadas por las exenciones previstas en los respectivos regímenes tributarios.

Por ello, cuando realicen explotaciones tanto

exentas como no exentas en virtud de sus regímenes, las citadas entidades sí deberán considerarse a los efectos de lo dispuesto en las citadas letras d), si bien deberán de hacerlo parcialmente. Así, de acuerdo con lo previsto en el último párrafo del apartado 5 del artículo 13, los requisitos de carácter cuantitativo previstos en las letras b) y c) de los apartados 1, 2 y 3 del citado artículo 13, deberán reunirse por la entidad que ostenta la participación, pero sólo con respecto a la parte de la explotación económica que, de acuerdo con su régimen tributario, no quede exenta.

Atendiendo a lo anterior, resulta acorde con la finalidad con la que se estableció el requisito previsto en las citadas letras d), interpretar que para determinar el cumplimiento de los requisitos cuantitativos previstos en las letras b) y c) de los apartados 1, 2 y 3, del mismo, se tendrán en cuenta únicamente las magnitudes que se correspondan con las explotaciones económicas que no resulten exentas en virtud del régimen fiscal establecido para las entidades parcialmente exentas y para las entidades sin fines lucrativos.

La interpretación a que se refiere esta orden foral se realiza a los exclusivos efectos de lo previsto en las letras d) de los apartados 1, 2 y 3, así como del último párrafo del apartado 5, del artículo 13 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, sin perjuicio de otros conceptos de empresa, empresario o profesional, actividad económica, u otros similares que puedan existir a lo largo de la normativa tributaria, en los que deberá estarse, en cada momento, a lo regulado conforme a los preceptos correspondientes.

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

**ORDEN FORAL 88/2022, de 11 de febrero, por la que se aprueba el modelo 179, «Declaración informativa de la cesión de uso de viviendas para uso turístico» y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación (BOG 04/03/2022).**

**ORDEN FORAL 98/2022, de 17 de febrero, 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 28/02/2022; corrección de errores 07/03/2022).**

**ORDEN FORAL 123/2022, de 2 de marzo, por la que se aprueban los modelos 217 de autoliquidación del gravamen especial sobre dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario, y 237 de autoliquidación del gravamen especial sobre beneficios no distribuidos por sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (BOG 07/03/2022).**

**ORDEN FORAL 124/2022, de 4 de marzo, 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 09/03/2022).**

**NORMA FORAL 1/2022, de 10 de marzo, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2022. (BOG 14/03/2022). (IRPF, IS, IRNR, IP, IAE, ITPAJD, IVTNU, NFGT, COOP)**

Tras un periodo de dos años marcado por la pandemia del COVID-19, en el que se han venido adoptando medidas tributarias de emergencia para reducir en lo posible la incidencia derivada de la misma, la remisión de su incidencia está posibilitando la estabilización de la situación socioeconómica e, incluso, un cierto repunte económico en determinados sectores.

En esta nueva fase, corresponde a los poderes

públicos tratar de impulsar y consolidar de cara al futuro dicha estabilización, dotando de bases sólidas al tejido productivo del Territorio Histórico y orientando su desarrollo a campos de alto nivel tecnológico y valor añadido, que permitan asegurar el bienestar futuro de la sociedad guipuzcoana. Para ello, resulta de interés continuar aplicando, total o parcialmente, y durante un año más, algunas de las medidas temporales que se han aprobado en estos últimos dos años, al mismo tiempo que se introducen medidas innovadoras en otras materias.

De esta manera, la presente norma foral introduce modificaciones en muchas de las figuras impositivas del marco tributario guipuzcoano, entre las cuales cabe destacar las que se exponen a continuación.

En el impuesto sobre la renta de las personas físicas, se recoge expresamente en la norma una realidad ya existente, como es la consideración de las entidades en régimen de atribución de rentas como obligadas tributarias respecto a determinadas obligaciones de información.

En la regulación de los rendimientos íntegros del trabajo, se incorpora la previsión que se contenía en el apartado 5 del artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre, que ha sido anulada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en su sentencia 367/2021, de 14 de octubre, por falta de cobertura de dicha previsión en la norma foral del impuesto. Por otra parte, se traslada del apartado 2 al apartado 1 la regulación relativa a que determinadas rentas y las contribuciones empresariales imputadas que reduzcan la base imponible se computan en su totalidad.

En referencia a la tributación de los rendimientos de capital mobiliario se realizan dos modificaciones: la primera afecta a los rendimientos provenientes de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, y se realiza al objeto de precisar la redacción y clarificar su interpretación, se matiza que el importe obtenido como consecuencia de la mencionada distribu-

ción de la prima de emisión minorará hasta su anulación el valor de adquisición de cada una de las acciones o participaciones afectadas, individualmente consideradas, de manera que el cálculo no debe realizarse teniendo en cuenta el cómputo global sobre el valor total de adquisición de dichas acciones o participaciones. La segunda regula de una manera más amplia y clara la tributación de los derechos económicos de carácter especial percibidos de determinadas entidades de inversión de tipo cerrado.

En el ámbito de las ganancias patrimoniales, se dispone expresamente que en los supuestos de división de la cosa común, en la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros, existirá alteración en la composición del patrimonio cuando una de las partes se atribuya bienes o derechos por un valor superior al correspondiente a su cuota previa de participación, tanto si compensa a la otra parte como si no abona ninguna compensación. Esto mismo resultará de aplicación, ante las mismas circunstancias, en la disolución de la sociedad de gananciales, en la disolución de la comunicación foral de bienes o en la extinción del régimen económico patrimonial de participación, así como en la extinción del régimen económico patrimonial de las parejas de hecho administrativamente constituidas, cuando hayan pactado como régimen económico patrimonial cualquiera de los anteriores.

También se modifica el tratamiento de la no consideración de ganancia o pérdida patrimonial en los supuestos de transmisión lucrativa «inter vivos» de acciones o participaciones en favor del o de la cónyuge, pareja de hecho, ascendientes o adoptantes o descendientes o personas adoptadas, para determinar la consideración de activos necesarios para el desarrollo de la actividad económica.

Se extiende el régimen especial de personas desplazadas, al ampliar su ámbito subjetivo a las personas desplazadas desde el extranjero a Gipuzkoa por dos nuevos motivos: primero, para constituir o proceder a realizar una inversión en entidades innovadoras de nueva creación y,

segundo, para la constitución de sociedades o fondos de capital riesgo. En el primer caso, para optar al régimen especial la inversión deberá realizarse mediante la constitución de la entidad innovadora o la adquisición de sus acciones o participaciones en el mercado primario y, entre otros requisitos, la persona desplazada deberá tener una vinculación laboral o la propia de una consejera o administradora con dicha entidad. En el segundo caso, la persona desplazada deberá constituir una sociedad o fondo de capital riesgo, debiendo ostentar la condición de trabajadora o alta directiva en la sociedad gestora de entidades de inversión de tipo cerrado que gestiona el fondo de capital riesgo constituido o en la propia sociedad de capital riesgo constituida, cuando la misma actúe como sociedad gestora.

Además, se amplía el catálogo de actividades con las que se deben relacionar los trabajos especialmente cualificados llevados a cabo por la persona desplazada, incluyendo las de organización, gerencia y control económico-financiero.

Se modifica la regla especial de imputación temporal relativa a los rendimientos del trabajo no percibidos en los períodos impositivos en que eran exigibles, que actualmente obliga a su imputación a dichos períodos impositivos mediante la presentación de autoliquidaciones complementarias. La nueva regulación prevé, en primer término, la imputación de los rendimientos al periodo impositivo en que se efectúe el cobro, aunque posibilita que la o el contribuyente opte por imputarlos a los períodos impositivos en que resultaron exigibles. Esta opción por imputar los rendimientos a los períodos impositivos en que fueron exigibles se incluye entre las opciones a ejercitarse con la presentación de la autoliquidación correspondiente al periodo impositivo de cobro.

Con el propósito de impulsar las fuentes de energía verde y tratar así de coadyuvar a revertir el cambio climático, se establece en este impuesto una nueva deducción por inversiones para el suministro de energía eléctrica solar en la vivienda

habitual de la o del contribuyente. Son objeto de esta deducción las inversiones efectuadas en la adquisición de elementos completos aptos para la producción de energía eléctrica solar fotovoltaica, o de participaciones en entidades cuyo objeto social principal sea el aprovechamiento de fuentes de energía eléctrica solar fotovoltaica, para el suministro de energía a la vivienda habitual de la o del contribuyente. La deducción se cifra en un 15 por 100 de las inversiones efectuadas, y la suma de las deducciones practicadas por cada contribuyente durante los sucesivos períodos impositivos no podrá superar la cifra de 3.000 euros.

Se modifica la regulación de la deducción para el fomento de la implantación de 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, comúnmente conocida como deducción TicketBAI, prevista en la disposición adicional trigésimo sexta, para ajustarla a la modificación del calendario de implantación que se ha efectuado a través de la Orden Foral 608/2021, de 9 de noviembre, por la que se modifica el calendario de implantación de la obligación TicketBAI y se exime de su cumplimiento a determinadas personas físicas en edad cercana a la de su jubilación. Ello supone ampliar su aplicación hasta el 31 de diciembre de 2023 en este impuesto. Igualmente, por el mismo motivo se modifica la deducción TicketBAI, prevista en la disposición adicional vigesimosegunda de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

En relación con el impuesto sobre sociedades, la primera modificación afecta a las sociedades patrimoniales, y tiene por objeto ajustar la consideración de los bienes inmuebles que sean objeto de cesión o de constitución de derechos reales que recaigan sobre los mismos, entre personas o entidades vinculadas a que se refiere el artículo 42 de la norma foral del impuesto o que formen parte de un grupo en aplicación de los dispuestos en el artículo 42 del Código de Comercio, a los efectos de determinar la consideración de patrimonial de la sociedad.

Se corrige la regla de valoración en los supuestos de reducción de capital con devolución de aportaciones, al vincularse la integración de la renta generada en tales devoluciones a la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos respecto al valor fiscal de la participación, en vez de respecto al valor contable.

En aras a conseguir una mayor capitalización de las empresas para que puedan afrontar más fácilmente situaciones de crisis como la derivada por la pandemia, se implementan mejoras en los régímenes de la compensación para fomentar la capitalización empresarial y de la reserva especial para nivelación de beneficios. En el primer caso, se aumenta del 10 al 15 por 100 el importe deducible del incremento del patrimonio neto a efectos fiscales respecto al del ejercicio anterior con carácter general. Para el caso de microempresas y pequeñas empresas la deducción se incrementa del 14 al 20 por 100. En el segundo caso, se incrementa en 5 puntos el límite de saldo de la reserva respecto al patrimonio neto a efectos fiscales (del 20 al 25 por 100 el límite ordinario y, en consecuencia, del 25 al 30 por 100 en el caso de microempresas y pequeñas empresas). Además, en el caso de esta última reserva se amplía de cinco a diez años el horizonte temporal para su aplicación, haciéndolo coincidir con los ciclos económicos, y se incrementa del 10 al 30 por 100 el porcentaje de la corrección positiva en el caso de dotaciones a la reserva no aplicadas en el citado plazo a la finalidad prevista.

Con el propósito de favorecer los proyectos vinculados con la mejora del medio ambiente y revertir el cambio climático, se mejora el tratamiento de la deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía, al incrementarse su límite de deducción sobre la cuota líquida, que pasa a ser del 50 por 100 frente al 35 por 100 vigente hasta el momento. Para que este nuevo límite pueda resultar de aplicación efectiva, además, resulta necesario adecuar las reglas de tributación mínima en relación con esta deduc-

ción.

Se modifican los conceptos de innovación tecnológica y software avanzado, al objeto de ampliar las definiciones en base al nuevo Manual de Oslo. Por otro lado, se citan algunos gastos que no forman parte de la base de las deducciones por actividades de investigación y desarrollo, y por actividades de innovación tecnológica.

Se introducen dos modificaciones en la deducción por creación de empleo. Por una parte, se sustituye la deducción proporcional al salario anual bruto con límite de 5.000 euros por una deducción de cuantía fija de 7.000 euros; y ello conlleva, a su vez, que la deducción por contratación de personas incluidas en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo pase también a ser una cuantía fija, en este caso de 14.000 euros. Por otra parte, se remite a desarrollo reglamentario la determinación de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo. Y en tanto no se apruebe dicho desarrollo reglamentario, la disposición transitoria única de esta norma foral prevé que dichos colectivos se determinarán con arreglo a lo dispuesto en la normativa vigente en la Comunidad Autónoma del País Vasco, que constituye la regulación vigente con anterioridad a esta modificación.

En el régimen especial de sociedades y fondos de capital riesgo, se incluyen las dos novedades que se indican a continuación. Por una parte, se prevé el diferimiento de la renta que se ponga de manifiesto para dichas sociedades o fondos en la conversión de obligaciones convertibles en acciones hasta la transmisión de estas últimas, al establecer que no se integra en la base imponible la renta derivada de la conversión y que las nuevas acciones suscritas por la entidad de capital riesgo conservan el valor y la fecha de adquisición de las obligaciones convertibles de las que proceden. De este modo, la posesión de las obligaciones y la consiguiente tenencia de las acciones son consideradas como un hecho único y lineal a efectos fiscales, sin que el hecho de la conversión suponga una distorsión en este sentido.

Por otra parte, con el objeto de facilitar las posibles fuentes de financiación de las entidades que tengan la consideración de microempresa, pequeña o mediana empresa, se prevé una especialidad para los contratos de financiación formalizados por éstas entidades con fondos y sociedades de capital riesgo, cuya retribución se componga de una parte dineraria y otra en especie en forma de derechos de compra de acciones o participaciones de la entidad financiada. Para poder aplicar este tratamiento fiscal, todas las partes deberán optar por su aplicación, comunicando dicha opción al Departamento de Hacienda y Finanzas antes de la finalización del primer periodo impositivo en el que deba surtir efectos.

Se completa el régimen especial de consolidación fiscal, aclarando el tratamiento de diferentes partidas fiscales surgidas en el tránsito de entrada o salida de entidades del grupo fiscal.

Con el fin de fomentar la actividad de la industria audiovisual se incrementan el porcentaje de deducción aplicable y el importe máximo de deducción; además, se reducen determinadas limitaciones establecidas en la regulación anterior respecto a su aplicación. Este régimen de ayudas se halla exento de notificación a la Comisión Europea y es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, apartado 3 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, al cumplir todos los requisitos del artículo 54 y del Capítulo I del Reglamento (UE) núm. 651/2014 de la Comisión Europea, de 17 de junio, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado.

Se añade una disposición adicional, la vigesimotercera, para aclarar que en las deducciones recogidas en la normativa tributaria cuya regulación establezca su sometimiento a los límites o normas comunes previstas en el artículo 67 de dicha norma foral, sin mayor especificación, quedan sujetas al límite general del 35 por 100, salvo que expresamente se diga otra cosa.

Por último, se incorpora a la norma foral del im-

puesto la disposición transitoria vigesimonovena, en la que se incorpora a la normativa foral del impuesto el régimen transitorio aplicable a nivel estatal por las sociedades y socios de determinadas sociedades de inversión de capital variable de territorio común, las comúnmente conocidas SICAV. La aprobación de dicho régimen viene motivada, por un lado, por el establecimiento en territorio común de requisitos objetivos de carácter fiscal más restrictivos a las sociedades y los socios de dichas entidades y la posibilidad de éstas de acordar su disolución y liquidación. Pues bien, esta disolución con liquidación, en territorio común está sujeta a un régimen transitorio tanto para la sociedad que se liquida como para sus sociedades y socios. No obstante, el mismo queda incompleto en el caso de que las personas o entidades socias sean guipuzcoanas, puesto que no quedan sometidas a la normativa de territorio común, y ello genera distorsiones en la tributación. Por ello, se adecua el régimen transitorio para las personas y entidades socias guipuzcoanas de las citadas entidades.

En el impuesto sobre el patrimonio se adecúa la regulación de las exenciones de los bienes integrantes del Patrimonio Cultural Vasco a la nueva regulación prevista en la Ley 6/2019, de 9 de mayo. En atención a dicha nueva regulación, estarán exentos del impuesto los bienes que integran el Patrimonio Cultural Vasco en calidad de bienes culturales de protección media o especial.

Por otra parte, se ajusta la exención de los objetos de arte y antigüedades quedando ésta vinculada en exclusiva a los valores previstos reglamentariamente en desarrollo de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, toda vez que la citada Ley 6/2019, a diferencia de la derogada por ella, no contiene ninguna disposición equivalente.

Con respecto a los objetos de arte y antigüedades cedidos en depósito permanente a museos o instituciones culturales sin fin de lucro para su exhibición pública, se establece dicha exención también respecto a las participaciones en entidades, exención que alcanzará a la proporción

del valor de los objetos de arte y antigüedades cedidos respecto al activo total de la entidad. Además, estos objetos de arte y antigüedades cedidos no computarán como bienes no afectos a actividades económicas, a los efectos del cumplimiento de las condiciones exigidas para determinar la aplicabilidad de la exención a las participaciones en el capital o patrimonio de las entidades que detentan la titularidad de dichos objetos cedidos.

Al objeto de continuar desarrollando la innovación en el tejido empresarial del territorio y de la participación de los trabajadores en el mismo, se establece la exención de los derechos de opción sobre acciones y participaciones de entidades innovadoras de nueva creación recibidos por personas trabajadoras de las mismas, en línea con la modificación introducida en la Norma Foral 3/2021, de 15 de abril, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2021.

Se incluye la consideración de la patrimonialidad sobrevenida en el cálculo de la proporción del valor de las participaciones en el capital o patrimonio de entidades a las que alcanza la exención. Esta regla, ya prevista para el acceso a la exención, se regula ahora con respecto al alcance de la misma. De esta manera, la exención alcanzará también a la parte del valor de las acciones o participaciones que se corresponda con aquellos elementos patrimoniales de la entidad cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos en el propio año y en los últimos diez años anteriores.

Por último, se ajusta el alcance de la exención de las participaciones que se corresponden con bienes inmuebles, en coherencia con la modificación introducida en el impuesto sobre sociedades para las sociedades patrimoniales.

Como nota común a los tres impuestos hasta ahora citados, se ha procedido a actualizar las

referencias a los mercados de valores existentes en las normas forales de dichos impuestos. Esto se debe a la irrupción, cada vez más significativa, de los sistemas multilaterales de negociación. A través de estas modificaciones, se da coherencia a la regulación tributaria en lo que afecta a los diferentes mercados de valores.

En el ámbito del régimen fiscal de las cooperativas, una buena parte de las modificaciones que se registran están motivadas por la aprobación de la Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi, y la derogación de las Leyes 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi y 6/2008, de 25 de junio, de la Sociedad Cooperativa Pequeña de Euskadi. Esta novedad legislativa requiere una adecuación de la normativa fiscal de las cooperativas y la introducción de ajustes para compatibilizar la nueva normativa sustantiva de las cooperativas y su tratamiento tributario.

Así, se acomoda la consideración de especialmente protegida relativa a las cooperativas pequeñas de trabajo asociado y de explotación comunitaria, a los límites respecto a la contratación de personas trabajadores por cuenta ajena previstas en dicha Ley 11/2019, de 20 de diciembre.

Por otra parte, se aclara que las entidades de titularidad compartida previstas en la Ley 35/2011, de 4 de octubre, sobre titularidad compartida de las explotaciones agrarias, pueden ser socias de las cooperativas agrarias y alimentarias especialmente protegidas.

Se adecúa la consideración de especialmente protegidas de las cooperativas de vivienda para ajustarse a la nueva regulación sustantiva de este tipo de cooperativas: por una parte, se asume también en el ámbito tributario la posibilidad de la venta de hasta un 30 por 100 de las viviendas a terceros no cooperativistas por razones financieras, y por otra, el requisito relativo al umbral para la disolución de la cooperativa recoge la previsión de un umbral superior cuando el plazo de garantía y el legal previsto para responder de los vicios ocultos como entidad promotora, o los

estatutos o convenios de colaboración suscritos con entidades públicas así lo prevean.

En la regulación de la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida por participar la cooperativa en el capital social de entidades no cooperativas, se especifica la forma de cuantificar dicha participación cuando la misma se realiza a través de sociedades holding. Esta modificación es de aplicación para las adquisiciones de participaciones efectuadas a partir de la entrada en vigor de la presente norma foral, con arreglo a la disposición transitoria segunda que se incluye en la propia Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Se incluye una matización que se omitió por error en la Norma Foral 3/2021, de 15 de abril, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2021, por la cual se aclara que las cantidades destinadas a retribuir participaciones especiales en las cooperativas, cuyas titulares no sean personas socias o asociadas de las mismas, no tendrán la consideración de deducibles cuando éstas tengan la consideración de capital social.

Se modifica la regulación relativa a la eliminación de la doble imposición de retornos cooperativos percibidos por parte de entidades socias sometidas al impuesto sobre sociedades, sustituyendo la deducción en la cuota por la no integración en la base imponible, de manera que se homogeneiza el tratamiento de la doble imposición en el impuesto sobre sociedades y se armoniza con el resto de Territorios Históricos.

Por su parte, se adecúan a la nueva regulación de los bienes integrantes del Patrimonio Cultural Vasco prevista en la Ley 6/2019, de 9 de mayo, tanto 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, como la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Además, por lo que respecta a esta última norma foral, se racionaliza el procedimiento para que las entidades que integran el sector público accedan a la informa-

ción catastral protegida, sin tener que hacerlo a través de la Administración de quien dependan.

En el impuesto sobre actividades económicas se crea un nuevo grupo en la sección segunda de las Tarifas del impuesto para clasificar de forma específica la actividad ejercida por periodistas y otros profesionales de la información y la comunicación, que hasta la fecha carecía de tal clasificación. Además, se introducen otras dos modificaciones meramente técnicas.

En el ámbito de la Norma Foral General Tributaria, se posibilita ampliar el plazo ordinario para resolver el procedimiento de aplazamiento y fraccionamiento de pago, cuando concurren determinadas circunstancias tasadas que obstaculicen su resolución. Cuando concurra alguna de las circunstancias previstas, se podrá ampliar el plazo hasta en doce meses como máximo.

Al objeto de facilitar la continuidad de la actividad económica y evitar la destrucción de empleo, se habilita a la diputada o al diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, como máximo órgano de la Administración tributaria, para resolver aquellos aplazamientos que por afectar sustancialmente a la capacidad productiva o al nivel de empleo de la actividad económica o por producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, deban concederse sin la condición de la compensación de oficio con créditos a favor del deudor o de la deudora, cuando la deuda tributaria esté en periodo ejecutivo.

Se establece una obligación de información para las personas y entidades que conocieran o estuvieran en disposición de conocer la identificación de los beneficiarios últimos de las acciones, en línea con la modificación introducida por la Ley 5/2021, de 12 de abril, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y otras normas financieras, en lo que respecta al fomento de la implicación a largo plazo de los accionistas en las sociedades cotizadas.

Se aclara el régimen sancionador de las infracciones tributarias relativas a la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Se incluye una nueva exención objetiva en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, relativa a la emisión, transmisión, amortización y reembolso de los bonos garantizados y participaciones hipotecarias y certificados de transmisión de hipoteca regulados en el Real Decreto-ley 24/2021, de 2 de noviembre, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de bonos garantizados, distribución transfronteriza de organismos de inversión colectiva, datos abiertos y reutilización de la información del sector público, ejercicio de derechos de autor y derechos afines aplicables a determinadas transmisiones en línea y a las retransmisiones de programas de radio y televisión, exenciones temporales a determinadas importaciones y suministros, de personas consumidoras y para la promoción de vehículos de transporte por carretera limpios y energéticamente eficientes, así como las transmisiones de activos para constituir el patrimonio separado previsto para el caso de concurso de la entidad emisora y la transmisión de préstamos a otra entidad de crédito para la financiación conjunta de las emisiones reguladas también en el citado Real Decreto-ley 24/2021.

En el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, se ha apreciado una sensible reducción en la cuantificación de la base imponible, tras la reciente modificación de su metodología de cálculo como consecuencia de la aprobación del Decreto Foral-Norma 7/2021, de 16 de noviembre, de adaptación de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Ello ha acarreado a su vez una minoración de los ingresos procedentes del impuesto, con un impacto negativo importante en la financiación de los ayuntamientos.

A fin de paliar dichos efectos, se establece la posibilidad de que el tipo de gravamen del im-

puesto a establecer por los ayuntamientos pueda llegar hasta el 30 por 100, gravamen que se producirá siempre que exista un incremento del valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

En las disposiciones adicionales se potencian para el ejercicio 2022 determinados incentivos que también se potenciaron para los ejercicios 2020 y 2021, aunque los incentivos aplicables en 2022 no coinciden en todos los casos con los que operaron en los años 2020 y 2021.

Así, en la disposición adicional primera para el periodo impositivo 2022 se eleva el límite de la participación máxima de las personas trabajadoras en su entidad empleadora para poder aplicar la deducción por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora, que podrá ser de hasta el 40 por 100, en vez del 20 por 100 ordinario, y se reduce el periodo mínimo trabajado exigido para acceder a la deducción, pasa de tres a dos años.

En la disposición adicional segunda se fortalece para el año 2022 la deducción por la constitución de entidades por personas trabajadoras, incrementando, entre otros aspectos, el porcentaje de deducción del 15 al 20 por 100, los límite de deducción a lo largo de los períodos impositivos de 1.200 y 1.800 euros para adquirentes hombres y mujeres, respectivamente, a 6.000 y 8.000 euros, y posibilitando la aplicación de las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota en las autoliquidaciones de los cuatro periodo impositivos siguientes.

Por otro lado, se prorroga para el periodo impositivo 2022, la obligación de autoliquidar el impuesto sobre la renta de las personas físicas en los términos regulados para los períodos impositivos 2020 y 2021, en 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. De esta manera, el

límite establecido para la obtención de rendimientos brutos de trabajo por debajo del cual no existe obligación de declarar será 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 exonera del cumplimiento de dicha obligación para aquellos supuestos en los que la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supere en su conjunto la cantidad de 2.000 euros anuales. Es decir, en estos casos no estarán obligados a presentar declaración los contribuyentes que perciban rendimientos brutos de trabajo hasta el límite de 20.000 euros.

Además, se amplía al periodo impositivo 2022 la exención de determinadas ayudas extraordinarias otorgadas a las personas trabajadoras por cuenta propia o autónomas, que originalmente se estableció en el artículo 7 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, que comprendía los periodos impositivos 2020 y 2021. La prolongación de la crisis sanitaria y de su particular incidencia en determinados sectores económicos ha exigido dar continuidad a este tipo de ayudas extraordinarias incluso más allá del 31 de diciembre de 2021, motivo por el cual resulta necesario ampliar el ámbito temporal de la citada exención.

Igualmente, se da continuidad en los mismos términos que se aprobó para los años 2020 y 2021, a la deducción extraordinaria por inversión en microempresas, pequeñas y medianas empresas, de tal manera que comprende en realidad tres deducciones, con diferentes intensidades según la tipología de las entidades en las que se invierte.

Así mismo, se flexibiliza para 2022 la regulación de la deducción por participación en la financiación de proyectos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, prevista en el artículo 64 bis de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Terri-

torio Histórico de Gipuzkoa.

También, se prorroga para el año 2022 la facultad de los ayuntamientos de bonificar las tasas municipales.

La disposición transitoria regula, como se ha mencionado anteriormente, la consideración de colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo a efectos de la deducción por creación de empleo, en tanto no se apruebe el desarrollo reglamentario previsto en el artículo regulador de dicha deducción.

Por último, se establecen la disposición derogatoria genérica y la disposición final única que regula la entrada en vigor y efectos de la norma foral.

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 27 de la Norma Foral 2/2015, de 9 de marzo, para la igualdad de mujeres y hombres, se ha efectuado la evaluación del impacto de género del contenido de la norma foral, resultando de la misma la inclusión de determinadas medidas con impacto positivo desde la perspectiva de género relativas al régimen especial de personas desplazadas, a la obligación de declarar, a la deducción por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora, a la deducción por la constitución de entidades por personas trabajadoras, a determinadas ayudas, y a la deducción que afecta a la industria audiovisual.

**DECRETO FORAL 1/2022, de 14 marzo, por el que se modifica el Decreto Foral 7/2020, de 16 de noviembre, de nueva determinación de los departamentos de la Diputación Foral de Gipuzkoa, y de sus áreas de actuación y funciones (BOG 15/03/2022).**

**DECRETO FORAL 7/2022, de 15 de marzo, por el que se modifica el Decreto Foral 10/2020, de 29 de septiembre, sobre estructura orgánica y funcional del Departamento de Hacienda y Finanzas (BOG 16/03/2022).**

**NORMA FORAL 2/2022, de 10 de marzo, del Im-**

**puesto sobre Sucesiones y Donaciones. (BOG 17/03/2022; corrección de errores 18/03/2022)) (ISD)**

El impuesto sobre sucesiones y donaciones en el ámbito del Territorio Histórico de Gipuzkoa ha venido establecido y regulado por la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero.

Dicha disposición ha sufrido a lo largo de su vigencia numerosas modificaciones de diverso calado, entre las que cabe citar, con especial trascendencia, las que se señalan a continuación.

La Norma Foral 3/1992, de 2 de julio, por la que se adoptaban diversas medidas de carácter tributario y se modificaba la normativa reguladora de los impuestos sobre sociedades, sucesiones y donaciones e incremento del valor de los terrenos, así como la normativa de incentivos fiscales a la inversión, introdujo la exención para las herencias, legados o cualquier otro título sucesorio a favor de las personas descendientes, las adoptadas, cónyuge, ascendientes y adoptantes, así como la percepción por éstas de cantidades como beneficiarias de contratos de seguro sobre la vida.

Dicha exención fue objeto de ampliación por la Norma Foral 3/1997, de 23 de mayo, a las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, arguyendo que con dicha modificación se ponía fin al diferente tratamiento que estas últimas merecían según tuvieran lugar por actos «mortis causa» o «inter vivos».

Además de la anterior modificación, la citada Norma Foral 3/1997 introdujo una nueva reducción del 95 por 100 en la base imponible, con un máximo de 20 millones de pesetas, aplicable a las adquisiciones «mortis causa» de la vivienda habitual de la persona fallecida por parientes colaterales mayores de 65 años que hubieran vivido con la persona causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

En 2002, mediante la Norma Foral 5/2002 de 13 de mayo, por la que se aprueban determinadas

medidas tributarias, se introdujo en la norma foral del impuesto una nueva bonificación en la base imponible del 95 por 100 para los casos de adquisición «mortis causa» por colaterales hasta el tercer grado de la persona fallecida, de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, siempre que no existan descendientes o adoptados.

A través de la Norma Foral 20/2003, de 15 de diciembre, sobre el régimen fiscal de las parejas de hecho, se extendió en el ámbito tributario la equiparación de las parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho, con respecto a las uniones matrimoniales, lo que supuso la incorporación en el impuesto sobre sucesiones y donaciones de dicha equiparación.

En 2011, mediante la Norma Foral 5/2011, de 26 de diciembre, de modificación del impuesto sobre la renta de las personas físicas tendente a la recuperación de la equidad y de aprobación de otras medidas tributarias, se eliminó la exención general para familiares directos. De este modo, las donaciones pasaron a tributar en su integridad, mientras que, para el caso de sucesiones, se aprobó una reducción de 220.000 euros por persona heredera, debiendo tributar de esa cantidad en adelante; todo ello sin perjuicio de las reducciones particulares establecidas en el impuesto. Los familiares directos que de acuerdo con la normativa anterior quedaban amparados por la exención pasaron a tributar a un tipo único del 1,5 por 100. Posteriormente, la reducción del importe mencionado de 220.000 euros se incrementó a 400.000 euros por la Norma Foral 1/2014, de 17 de enero, de modificación de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

La entrada en vigor el 3 de octubre de 2015 de la Ley 5/2015, de 25 de junio de Derecho Civil Vasco, supuso, entre otros aspectos, un impacto importante en las instituciones de derecho sucesorio del Territorio Histórico de Gipuzkoa, lo que afectó de modo sustancial a la regulación

del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Dicha afección vino recogida por la Norma Foral 4/2016, de 14 de noviembre, de adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco.

Esta última norma foral tuvo por objeto introducir las modificaciones necesarias para adaptar el sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa a las peculiaridades propias del Derecho Civil del País Vasco, y aportar la necesaria seguridad jurídica también en el ámbito de la fiscalidad. A través de ella se regularon, por primera vez en Gipuzkoa, las especialidades tributarias de figuras tales como el pacto sucesorio con eficacia de presente y la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio, figuras peculiares en su configuración y ajenas al sistema del Código Civil, que sin embargo tienen una especial trascendencia tributaria en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, además de en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el impuesto sobre el patrimonio.

Dicha adaptación tuvo su continuidad a través de la Norma Foral 1/2018, de 10 de mayo, por la que se introducen modificaciones en diversas normas tributarias, a través de la cual se introducen modificaciones centradas especialmente en el tratamiento tributario de los pactos sucesorios de renuncia y de la sucesión por comisario.

Por último, cabe citar la modificación efectuada por el Decreto Foral-Norma 1/2018, de 19 de junio, por el que entre otras regulaciones se modifica la del impuesto sobre sucesiones y donaciones para incorporar las modificaciones aprobadas por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, de modificación de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

Tales modificaciones, y el tiempo transcurrido desde la aprobación de la Norma Foral 3/1990, aconsejan una actualización general de la norma foral vigente y una puesta al día de la misma a través de la aprobación de una nueva norma foral. Dicha actualización también viene justifi-

cada por la necesidad de renovar el enfoque regulador originario de la misma, que ha sido superado por los criterios regulatorios actuales, mucho más precisos y amplios que los que eran tenidos en cuenta en el momento de su inicial aprobación. Además, una nueva norma foral permite una mejor sistematización de los contenidos de la misma; aspecto que no es posible con las modificaciones parciales que se han llevado a cabo hasta el momento presente.

Es por ello que la presente norma foral recoge una regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones más completa y sistematizada que su predecesora, incluyendo contenidos que anteriormente venían desarrollados reglamentariamente a través del reglamento aprobado por el Decreto Foral 42/2012, de 22 de octubre.

Así, la norma foral aprobada contiene XII títulos, 78 artículos, tres disposiciones adicionales, una disposición transitoria, una disposición derogatoria y cuatro disposiciones finales.

En el título I se recogen los aspectos relacionados con la naturaleza y ámbito de aplicación del impuesto, abarcando los puntos de conexión normativos y de exacción del mismo, de conformidad con lo dispuesto en la vigente redacción del Concierto Económico del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

El título II regula el hecho imponible, estableciendo lo que constituyen títulos sucesorios por una parte, y lo que se consideran negocios jurídicos gratuitos e «inter vivos» por otra. Además, se determinan los supuestos de no sujeción, las presunciones y las exenciones, además de otros aspectos de segundo orden relacionados con el hecho imponible.

El título III determina quien resulta contribuyente del impuesto, así como los casos de responsabilidad de otras personas o entidades en determinados supuestos.

El título IV regula la determinación de la base imponible, que incluye cinco capítulos. El capítulo I contiene las reglas generales y especiales de

determinación de la base imponible, con especial incidencia en la valoración de los usufructos. Cabe apuntar en este caso que la valoración de los usufructos temporales ha pasado a calcularse a razón del 2 por 100 por cada periodo de un año en lugar del 5 por 100.

El capítulo II contiene las normas especiales para las adquisiciones «mortis causa», incluyendo la forma de cuantificar el caudal hereditario y las reglas de adición de bienes pertenecientes a la persona causante en un periodo inmediato anterior al fallecimiento, así como la forma de determinación del valor neto del caudal hereditario, teniendo en cuenta las cargas, deudas y gastos deducibles.

Los capítulos III y IV contienen las normas especiales para la determinación de la base imponible en las transmisiones lucrativas «inter vivos» y en materia de seguros, respectivamente.

El capítulo V establece las normas para la comprobación de valores, incluyendo las formas de notificación de dicha comprobación o, en su caso, de la liquidación resultante, así como de las formas de impugnación de dicha comprobación.

El título V contiene la aplicación de las reducciones en la base imponible, dando lugar a la base liquidable. Entre ellas se incluyen las aplicables por razón de parentesco o las que son aplicables por razones objetivas como son los casos de transmisión de la vivienda habitual para el causahabiente o participaciones en empresas.

Los títulos VI y VII establecen las reglas de autoliquidación y determinación de la deuda tributaria, incluyendo la cuantificación de la cuota íntegra y la aplicación, en su caso, de la deducción por la doble imposición internacional, y las reglas de devengo y de la prescripción del derecho a liquidar, respectivamente.

El título VIII contiene diversas normas especiales aplicables a diversas figuras del derecho civil vasco y común, tales como el usufructo, uso y habitación, sustituciones, fideicomisos, uso del

poder testatorio y reservas, así como la obligación de aplicar las reglas de acumulación en determinados casos.

Los títulos IX y X incluyen las normas sobre la gestión del impuesto y las obligaciones formales derivadas del mismo, manteniendo el régimen de autoliquidación como forma de gestión del impuesto y estableciendo las obligaciones de información para las autoridades, funcionarios y particulares anteriormente existentes.

Por último, los títulos XI y XII incluyen las normas sobre los efectos de la falta de presentación de las autoliquidaciones y el cierre registral, así como el régimen sancionador.

La disposición adicional primera extiende a las parejas de hecho de la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, lo dispuesto en la norma foral para las uniones matrimoniales.

La disposición adicional segunda equipara, a efectos de la norma foral, las personas objeto de acogimiento permanente o preadoptivo, constituido con arreglo a lo establecido en la legislación civil, a los adoptados. A los mismos efectos, equipara las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, constituido con arreglo a lo establecido en la legislación civil, a los adoptantes. La disposición adicional tercera establece la regla de interpretación de las remisiones a la normativa anterior del impuesto.

La disposición derogatoria deroga cuantas disposiciones se opongan a lo dispuesto en la presente norma foral y en particular la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por el Decreto Foral 42/2012, de 22 de octubre, salvo sus artículos 42 a 45 y 47 a 52, que se declaran expresamente vigentes.

No obstante, en tanto no se desarrolle reglamentariamente lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 71 de esta norma foral, resultarán de aplicación los artículos 38 y 39 de la Norma Foral

3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La disposición final primera modifica la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al objeto de equiparar el cálculo del valor del usufructo a las mismas reglas que las establecidas en la presente norma foral. La disposición final segunda establece la entrada en vigor de la norma. La disposición final tercera habilita a la Norma Foral de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para modificar las exenciones, reducciones de la base imponible, los tramos de la base liquidable y los tipos de las tarifas de este impuesto. Por último, la disposición final cuarta autoriza a la Diputación Foral y al diputado o a la diputada foral del Departamento de Hacienda y Finanzas para dictar cuantas disposiciones sean necesarias en desarrollo y aplicación de la presente norma foral.

A modo de conclusión cabe señalar que, sin incluir modificaciones sustanciales, a través de la presente norma foral se aprueba una regulación del impuesto mejor ordenada, sistemática y más acomodada al principio de legalidad.

Orden Foral 154/2022 de 10 de marzo, de aprobación del Plan de Comprobación Tributaria para el año 2022, que incluye como anexo el Plan de Inspección del ejercicio 2022, así como los criterios generales que lo informan. (BOG 21/03/2022).

El Departamento de Hacienda y Finanzas es el órgano competente dentro de la Diputación Foral de Gipuzkoa para el desarrollo y ejecución del Concierto Económico, mediante el desarrollo normativo, así como la gestión, inspección, recaudación y revisión de los tributos.

La capacidad normativa ha de ser instrumento para lograr una mejor redistribución de la riqueza, así como para el impulso de la economía de Gipuzkoa, generando seguridad y estabilidad en los diferentes agentes. Además, el Concierto Económico ha de proveer los recursos suficientes

para los diferentes niveles institucionales que garanticen el sostenimiento de los servicios públicos.

El sistema tributario que provee dichos recursos debe respetar los principios de justicia, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

En este contexto, el artículo 112 de la Norma Foral 2/2005 General Tributaria, contempla la elaboración anual de un Plan de Comprobación Tributaria que incluirá un Plan de Inspección. Esta es, pues, la herramienta de que se dota el Departamento de Hacienda y Finanzas para impulsar, coordinar y ordenar la actuación anual de las distintas unidades en la lucha contra el fraude.

Dentro del marco de los objetivos y líneas estratégicas del Plan Estratégico de Gestión 2019-2023 encomendados al Departamento de Hacienda y Finanzas, se procede a la elaboración del Plan de Comprobación Tributaria para el año 2022.

Tras un periodo de dos años marcado por la pandemia del COVID-19, en función de cuya evolución, el día a día de las actuaciones de esta Administración Tributaria se han visto afectadas, la remisión de su incidencia está posibilitando la estabilización de la situación socioeconómica e, incluso, un cierto repunte económico en determinados sectores.

En esta nueva fase, se observa un avance importante en la digitalización de la sociedad en su conjunto y de la actividad económica en particular, que está llevando a la creación de nuevos negocios, la apertura a nuevos mercados, y el acceso a nuevas tecnologías. En este contexto la información, si cabe, tiene incluso un mayor valor. Teniendo en cuenta esta coyuntura, se ha elaborado el noveno Plan Conjunto de lucha contra el fraude fiscal del País Vasco.

La iniciativa del Parlamento Vasco en sesión celebrada el día 26 de septiembre de 2013, que aprobó la resolución número 6 por la que «considera necesaria la Creación de la Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal, encargada de

elaborar el Plan Conjunto de lucha contra el fraude, con la participación de los tres Territorios Históricos y el Gobierno Vasco, en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria» planteó la necesidad de contar con una nueva herramienta de coordinación, esta vez de las actuaciones de las Haciendas Forales. Dando cumplimiento a la resolución parlamentaria, mediante acuerdo del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) de 14 de octubre de 2013, se creó la Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco, a la que se encomienda entre otras funciones la elaboración anual de un Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal. Se prescribe que, además de determinar sus criterios generales, el Plan Conjunto debe contemplar las actuaciones coordinadas a realizar por las Diputaciones Forales, que en todo caso contendrán acciones de obtención de información, acciones preventivas y acciones de regularización y cobro.

Sin perjuicio de la elaboración por parte de las Diputaciones Forales de sus planes individuales de lucha contra el fraude y de comprobación tributaria, y de la autonomía en el desarrollo de la competencia que tenemos asignada en esta materia, existe un consenso general sobre la conveniencia de desarrollar políticas y estrategias conjuntas para combatir el fraude fiscal y se considera que su eficacia se verá reforzada forjando alianzas y estrechando lazos de cooperación entre las instituciones competentes en el ámbito de la administración tributaria. En el ámbito internacional, de hecho, es patente, en los últimos años más que nunca, la preocupación por establecer estrategias conjuntas contra el fraude a una escala mayor que la de una única jurisdicción y son notorios los progresos derivados de las iniciativas de la Comisión Europea y la OCDE/G20.

Consolidada la práctica de la programación conjunta de actuaciones de las Haciendas Forales, tanto el Plan de Comprobación como el Plan de Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, tienen la misma estructura establecida para el Plan Conjunto de lucha contra el Fraude del País Vasco con la finalidad de facilitar la

transparencia y comprensión del conjunto de las iniciativas y medidas que se desarrollan para la lucha contra el fraude en el ámbito de la Comunidad Autónoma Vasca, así como de simplificar su medición.

En ese sentido, las actuaciones de lucha contra el fraude se clasifican en tres grandes categorías:

A) Actuaciones de obtención de información, entendiendo como tales aquellas actuaciones dirigidas a la obtención, normalización y análisis de la información con trascendencia tributaria, con el fin de facilitar a la persona contribuyente el cumplimiento espontáneo de sus obligaciones tributarias, detectar las incongruencias de los datos declarados y mejorar la selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de los procedimientos de aplicación de los tributos. En consecuencia, estas actuaciones son fundamentales para cualquier Administración Tributaria que pretenda ser eficiente en la lucha contra el fraude fiscal.

B) Actuaciones preventivas, entendiendo como tales aquellas medidas de naturaleza diversa que tratan de dificultar la comisión de fraude y minorar los riesgos de que se produzca. Incluyen desde controles de acceso a determinadas situaciones de riesgo fiscal hasta actuaciones de promoción de buenas prácticas tributarias y concienciación y educación en valores cívico-tributarios. Su correcta implantación permitirá evitar la realización de actuaciones fraudulentas de los obligados tributarios, adelantándolos a su comisión.

Las actuaciones preventivas, en sí mismas, no van a proporcionar ningún importe de fraude aflorado, ya que su objetivo es evitar que se produzca dicho fraude. Entendemos que éste debería ser el escenario óptimo para cualquier Administración Tributaria: evitar la comisión del fraude. Y para ello, seguimos tres líneas principales de trabajo: i) acciones para que la ciudadanía entienda la importancia de unos tributos justos, facilitándoles, asimismo, el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, ii) establecimiento de controles que permitan detectar y evitar la

comisión del fraude antes de que se produzca y iii) adopción de medidas que persuadan a las personas potenciales defraudadoras de la conveniencia de cumplir voluntariamente sus obligaciones tributarias.

De acuerdo con lo anterior, es conveniente transmitir la importancia de las actuaciones preventivas, más difíciles de evaluar, porque muchas de ellas no tienen un resultado inmediato, pero son fundamentales para reducir de forma estructural la propensión al fraude y tienen un reflejo directo en las actuaciones de regularización y cobro: si se previene el fraude, si no se comete, se hace innecesaria la dedicación de recursos para realizar actuaciones de regularización y cobro.

C) Actuaciones de regularización y cobro, que son aquellas actuaciones encaminadas a la comprobación, investigación y, en su caso, regularización de la situación fiscal de los obligados tributarios objeto de los procedimientos de aplicación de los tributos desarrollados por los órganos de gestión e inspección de las Haciendas Forales, así como aquellas actuaciones desarrolladas por los órganos de recaudación de las Haciendas Forales para obtener el pago de las deudas de los obligados tributarios, tanto en período voluntario como en período ejecutivo.

Para la ejecución de estas actuaciones son importantes, tanto los desarrollos tecnológicos necesarios para el tratamiento de la información, como la coordinación de los órganos de aplicación de los tributos dentro de cada Hacienda Foral y la colaboración interinstitucional entre las tres Haciendas Forales y con otros organismos o entidades.

En el área de obtención y análisis de la información, como en los últimos años, el objetivo principal es asegurar la calidad del dato, y durante 2022 las actuaciones se centrarán en las declaraciones en las que se obtienen la información con los que elaboramos los censos, punto de partida de todos los procesos de la gestión tributaria y de las actuaciones de control y lucha contra el fraude que realiza el Departamento.

Para el 2022 la Diputación Foral de Gipuzkoa tiene como objetivo desplegar una nueva plataforma tecnológica para el desarrollo de servicios en el ámbito BigData e Inteligencia Artificial. Esta plataforma vendrá a sustituir la plataforma actual de tercera generación por otra de cuarta generación donde el gobierno de los datos y el significado de negocio pasan a ser protagonistas.

La nueva plataforma permitirá obtener valor de los datos más rápido y a un menor coste, lo que acelerará el tiempo de desarrollo y redundará en mayor calidad de los servicios proporcionados a la ciudadanía. A este respecto, durante el 2022 se pretende migrar los proyectos Big Data que ya están consolidados en el Departamento, y avanzar en el análisis e implantación de los nuevos proyectos estratégicos, como la implementación de unos libros para IRPF e IVA normalizados y digitalizados que cumplirán la doble misión de dar, por un lado, una mejor asistencia al contribuyente, y por otro lado, una medida adicional en la lucha contra el fraude de manera preventiva.

En este sentido también se considerarán primordiales todas las actuaciones dirigidas a mejorar el cumplimiento tributario, mediante la transparencia de la información y para ello se están realizando actuaciones dirigidas a la depuración, mejora de la calidad de la información y asistencia censal del contribuyente, abordando los proyectos tecnológicos necesarios para esta finalidad.

Respecto a la asistencia al contribuyente y la atención para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, se continua en el desarrollo de la plataforma ZERGABIDEA, con el objetivo de que en el ejercicio 2022 la gran mayoría de las autoliquidaciones se puedan elaborar y presentar a través de la misma, con todas las utilidades que ofrece al estar en la nube y poder dar al contribuyente los datos necesarios que consten en hacienda para la elaboración más sencilla y segura. Desde principios de 2022 los contribuyentes obligados al Suministro Inmediato de Información contarán con un borrador del

modelo mensual de IVA 330.

Continuando con los pasos dados anteriormente, se avanzará en la atención multicanal, poniendo a disposición de los contribuyentes que así lo deseen, las herramientas digitales que faculten de una manera simple a la cumplimentación de sus obligaciones fiscales. Por otro lado, aprovechando dichas tecnologías, a través de la plataforma ZERGABIDEA, se intensificará la atención al contribuyente mediante la puesta a disposición del personal de atención tributaria la posibilidad de realizar autoliquidaciones de los contribuyentes de una manera presencial, las llamadas "autoliquidaciones asistidas", dando mayor proyección a la forma de gestión tributaria ya aplicada en las campañas del impuesto sobre la renta de las personas físicas a través de la modalidad mecanizada, por medio de técnicos de la Administración tributaria foral en las diferentes oficinas habilitadas al efecto.

Por otra parte, el proyecto TicketBAI, dirigido a la implantación de sistemas de control integral de la tributación de las personas o entidades que desarrollan actividades económicas, lleva en funcionamiento desde el 1 de enero de 2021. Durante este primer año nos hemos centrado en la asistencia, tanto a los desarrolladores informáticos como a los contribuyentes que se han incorporado en periodo voluntario, con el objetivo de minimizar los errores y rechazos que se producen por no cumplir con las validaciones del sistema. Durante 2022 continuaremos con diferentes acciones proactivas para asegurar la calidad de la información que recibimos, crucial para poner en marcha las siguientes fases del proyecto, y para ofrecer diferentes herramientas informáticas que permitan a los contribuyentes la explotación de forma sencilla y segura de la información que nos han remitido.

Por último, destacar que otra de las claves del éxito en los planes de lucha contra el fraude es el mantenimiento de las líneas de trabajo de años anteriores. Las medidas que se adoptan en muchos casos, son medidas de gran alcance y es necesario que sus efectos se prorroguen durante más de un ejercicio para que realmente

sean eficaces.

**CONVENIO entre el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa y el Instituto Social de la Marina en materia de cesión de información tributaria (BOG 21/03/2022).**

**DECRETO FORAL 8/2022, de 22 de marzo, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para 2022 en el ámbito de los fines de interés general (BOG 25/03/2022).**

**ORDEN FORAL 168/2022, de 17 de marzo, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, así como su forma de presentación y diseños lógicos (BOG 25/03/2022).**

**ORDEN FORAL 169/2022, de 17 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 2021, así como las formas, plazos y lugares de presentación e ingreso. (BOG 25/03/2022).**

Al igual que en años precedentes, la conclusión del año 2021 supone el cierre del periodo impositivo del impuesto sobre la renta de las personas físicas y el consiguiente devengo del impuesto, que con carácter general se produce el 31 de diciembre. Y como en los años anteriores, corresponde ahora a los obligados tributarios autoliquidar este impuesto.

A su vez, la finalización del año 2021 coincide con el devengo del impuesto sobre el patrimonio, tal y como se prevé en la Norma Foral 2/2018, de 11 de junio, reguladora del impuesto; por ello, al igual que en el impuesto sobre la renta, corresponde ahora a los obligados tributarios autoliquidar también este impuesto.

Con tal motivo, y de conformidad con las habilitaciones normativas recogidas en las normas forales de ambos impuestos, el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa pone en marcha la campaña de autoliquidación de ambos impuestos, la cual se

regirá por lo previsto en la presente orden foral.

Al igual que en la campaña del año anterior, esta se afronta en un contexto en el cual las conductas individuales y colectivas continúan adaptándose a una situación sanitaria muy volátil, pero que posibilita un mayor margen de actuación que la situación acaecida en los primeros meses posteriores a la declaración de pandemia internacional de 2020. Esta nueva «normalidad» tan cambiante que se han ido imponiendo en estos últimos tiempos permite, en cualquier caso, la presentación de las autoliquidaciones de forma segura, incluso cuando se realicen de forma presencial.

Por ello, la campaña de autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas continúa contando con las tres modalidades de autoliquidar que tradicionalmente se han venido estableciendo en años anteriores, incluida la presentación mecanizada.

No obstante, al igual que en la campaña del año pasado, cada una de las modalidades se iniciará en fechas diferentes. Así, el plazo para aceptar o modificar las propuestas de autoliquidación se iniciará el 4 de abril, el plazo para la presentación por internet comenzará el 7 de abril y el plazo para la modalidad mecanizada se iniciará el 19 de abril. Todas las modalidades finalizarán el 30 de junio de 2022.

La autoliquidación del impuesto sobre el patrimonio continuará presentándose por internet, en este caso entre el 7 de abril y el 30 de junio de 2022.

El marco normativo del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al periodo impositivo 2021, recogido en lo fundamental en la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, se ha visto afectado, además de por la Norma Foral 3/2021, de 15 de abril, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2021, por numerosas medidas de carácter temporal diseñadas «ad-hoc» tras superarse la fase más aguda de la pandemia, para afrontar la situación económico-social derivada de la

referida crisis sanitaria, paliar las situaciones de vulnerabilidad e impulsar la continuidad de las actividades económicas y la reactivación económica. Las citadas medidas de carácter temporal se han venido aprobando a través de decretos foral-norma.

A continuación, se incluyen las modificaciones y novedades más significativas recogidas en dichas disposiciones:

**DECRETO FORAL-NORMA 11/2020, de 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes para paliar los efectos de la segunda ola del COVID-19.**

En la obligación de autoliquidar el impuesto correspondiente al periodo impositivo 2021 por obtención de rentas del trabajo, se eleva de 12.000 a 14.000 euros el umbral de dicha obligación. Además, cuando esta obligación de autoliquidar se deba a la obtención de rendimientos brutos de trabajo entre 14.000 y 20.000 euros procedentes de más de un pagador o pagadora, se establece la exoneración del cumplimiento de dicha obligación para aquellos supuestos en los que la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadoras o pagadores, por orden de cuantía, no supere en su conjunto la cantidad de 2.000 euros anuales.

Se declaran exentas 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 el caso de las personas perceptoras de prestaciones especiales por desempleo y por derechos consolidados hechos efectivos de Entidades de Previsión Social Voluntaria, aprobadas por motivo del COVID-19, cuyas percepciones se puedan extender al ejercicio 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.

Se flexibilizan los requisitos para la aplicación de la deducción por la participación de personas trabajadoras en la entidad empleadora cuando la inversión se efectúe en el ejercicio 2021, y de la deducción por constitución de entidades cuando se constituyan durante el año 2021.

Se prorrogan durante 2021 la deducción para la transformación digital del comercio minorista y la exención del seguro colectivo gratuito para el personal sanitario, recogidas en el Decreto Foral-Norma 5/2020.

Además, se extienden hasta 2021 determinadas medidas de flexibilización de ciertos tratamientos tributarios aprobadas previamente 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.

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 a la promotora o 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.

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.

Incluye 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 de, entre otros, el impuesto sobre la renta de las personas físicas, equivalente a la rebaja de la renta de alquiler acordada siempre que la parte arrendataria sea una o 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 medidas se deberán reunir una serie de requisitos.

Por otra parte, se 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 sujetas o sujetos, entre otros, al impuesto sobre la renta de las personas físicas, realicen determinadas inversiones en el año 2021.

Además, este Decreto Foral-Norma 2/2021 establece un incremento de las deducciones fiscales previstas para el cumplimiento de la obligación TicketBAI y para la transformación digital del comercio minorista previstos cuando se antice de forma voluntaria el cumplimiento de la obligación TicketBAI. No obstante, estas medidas adicionales de impulso al cumplimiento de la obligación TicketBAI han sido reguladas de manera definitiva en el Decreto Foral-Norma 4/2021, de 27 de julio, el cual se expone más adelante, por lo que la explicación de las medidas se desarrollará en el apartado correspondiente a este último decreto foral-norma.

**NORMA FORAL 3/2021, de 15 de abril, por la que se aprueban determinadas modificaciones tribu-**

**tarias para el año 2021.**

Se incluyen cuatro modificaciones relacionadas con las entidades innovadoras de nueva creación, contempladas en el apartado 1 del artículo 89 ter de la norma foral del impuesto. Por una parte, se establece que no tendrá la consideración de rendimiento de trabajo en especie 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 las citadas entidades, cuando el ejercicio del derecho de opción se efectúe transcurridos un mínimo de tres años desde su concesión.

Con la misma motivación se modifica el artículo regulador de las opciones sobre acciones.

Por otra parte, 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.

Mencionar, así mismo, que a efectos de la deducción por alquiler de vivienda habitual, se asimilan a las cantidades satisfechas por el alquiler de la vivienda habitual los cánones o rentas sociales que las socias y los socios de cooperativas de vivienda u otras formas asociativas, o las asociadas o los asociados de asociaciones sin ánimo de lucro abonen por la vivienda habitual en régimen de cesión de uso, en determinados supuestos.

**DECRETO FORAL-NORMA 3/2021, de 15 de junio, de medidas tributarias adicionales relacionadas con la pandemia de la COVID-19.**

Se califican como rendimiento de actividad económica las prestaciones por cese de actividad recibidas en virtud de lo previsto en los artículos 5 a 8 del Real Decreto-ley 2/2021, de 26 de enero, de refuerzo y consolidación de medidas sociales en defensa del empleo, y en los artículos 6 a 9 del Real Decreto-ley 11/2021, de 27 de mayo, sobre medidas urgentes para la defensa del empleo, la reactivación económica y la protección de los trabajadores autónomos, de igual manera que otros decretos forales-norma anteriores establecieron para ayudas semejantes aprobadas con anterioridad por el Estado. Esta calificación se extiende también a las disposiciones que, en su caso, regulen la prórroga de la vigencia temporal de las ayudas.

**DECRETO FORAL-NORMA 4/2021, de 27 de julio, de medidas tributarias urgentes de fomento de la implantación voluntaria de la obligación TicketBAI.**

Tal y como el propio título de la disposición avanza, este decreto foral-norma fija de manera definitiva el contenido de los incentivos para impulsar el anticipo voluntario del cumplimiento de la obligación TicketBAI que, previamente había aprobado el Decreto Foral-Norma 2/2021, de 23 de marzo, y que al haber sido modificados por el Decreto Foral-Norma 4/2021 antes de que llegaran a surtir efectos, no han sido de aplicación en su redacción original.

Los incentivos para impulsar el anticipo voluntario del cumplimiento de la obligación TicketBAI tienen carácter temporal y se materializan en la deducción para el fomento del cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI y en la deducción incrementada para la transformación digital del comercio minorista para fomentar el cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI, previstas en los artículos 1 y 2, respectivamente, del citado Decreto Foral-Norma 4/2021.

Así, los porcentajes de deducción aplicables por

los incentivos para impulsar el anticipo voluntario del cumplimiento de la obligación TicketBAI se incrementan hasta el 60 por 100 respecto al porcentaje de deducción ordinaria. Así mismo, a efectos del cálculo de la base de deducción, se establece un umbral más alto del límite inferior, 1.500 euros frente a los 500 euros ordinarios.

Naturalmente, las y los contribuyentes que apliquen estas deducciones incrementadas no podrán aplicar, por las mismas inversiones y gastos, las deducciones ordinarias.

**DECRETO FORAL-NORMA 5/2021, de 7 de septiembre, por el que se establece un anticipo líquido de las deducciones para el fomento del cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI.**

A fin de impulsar el cumplimiento voluntario de las exigencias derivadas de la implantación de la obligación TicketBAI, el Decreto Foral-Norma 5/2021 posibilita el anticipo líquido de las deducciones incrementadas a las que se alude en el apartado II.V anterior, establecidas por el Decreto Foral-Norma 4/2021.

Ese anticipo líquido se realizará a través de la devolución del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente a las autoliquidaciones de los 4 períodos impositivos inmediatos anteriores, y se iniciará a través de la correspondiente solicitud por parte de la o del contribuyente (mediante el modelo KTB).

Hay que tener en cuenta, además, que son también muy numerosas las modificaciones realizadas en el impuesto sobre sociedades durante el año 2021 (o que se han ampliado hasta dicho ejercicio), algunas de las cuales pueden afectar a las personas físicas titulares de actividades económicas, bien en la determinación del rendimiento neto de la actividad y, en especial, en la aplicación de deducciones por inversiones y por otras actividades del artículo 88 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

A nivel reglamentario, el 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, fija, como su propio título indica, los coeficientes de actualización aplicables en 2021.

Por lo que al impuesto sobre el patrimonio se refiere, las modificaciones que afectan a la autoliquidación del impuesto del año 2021 se han incluido en la Norma Foral 1/2022, de 10 de marzo, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2022. Entre ellas cabe destacar las que se exponen a continuación.

Al objeto de continuar desarrollando la innovación en el tejido empresarial del territorio y la participación de las personas trabajadoras en el mismo, se establece la exención de los derechos de opción sobre acciones y participaciones de entidades innovadoras de nueva creación recibidos por personas trabajadoras de las mismas, en línea con la modificación introducida en la Norma Foral 3/2021, de 15 de abril, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2021.

Se incluye la consideración de la patrimonialidad sobrevenida en el cálculo de la proporción del valor de las participaciones en el capital o patrimonio de entidades a las que alcanza la exención. Esta regla, ya prevista para el acceso a la exención, se regula ahora con respecto al alcance de la misma. De esta manera, la exención alcanzará también a la parte del valor de las acciones o participaciones que se corresponda con aquellos elementos patrimoniales de la entidad cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos en el propio año y en los últimos diez años anteriores.

Se establece la exención de la proporción del valor de las participaciones en el capital o patrimonio de entidades que corresponde con el valor de los objetos de arte y antigüedades cedidos en depósito permanente a museos o instituciones culturales sin fin de lucro para su exhibición pública. Además, estos objetos de arte y antigüedades cedidos no computarán como bienes no afectos a actividades económicas, a los efectos del cumplimiento de las condiciones exigidas para determinar la aplicabilidad de la exención a las participaciones en el capital o patrimonio de las entidades que detentan la titularidad de dichos objetos cedidos.

Por lo que a la gestión de la campaña se refiere, no existen novedades reseñables respecto al desarrollo de la gestión de la campaña anterior.

En todo caso, cabe señalar que en la presente campaña se da continuidad al procedimiento a seguir para solicitar la devolución del impuesto sobre la renta de las personas físicas de las personas fallecidas, procedimiento que se inicia presentando el modelo de solicitud denominado 109H «Solicitud de devolución IRPF de personas fallecidas», de obligada cumplimentación para la tramitación de la devolución. A tal fin, la presente orden foral aprueba dicho modelo 109H.

**DECRETO FORAL-NORMA 1/2022, de 5 de abril, por el que se aprueban medidas tributarias urgentes para paliar el impacto económico derivado de la actual crisis energética, del alza de los precios y de la invasión de Ucrania. (BOG 06/04/2022). (IRPF, IS)**

En los últimos dos años, la sociedad se ha enfrentado a una pandemia global, a una crisis de energía, al colapso en las cadenas de suministro y a una inflación que se ha disparado como consecuencia de todo lo anterior. Todo apuntaba a que tocaba afrontar la recuperación; sin embargo, la invasión de Ucrania ha vuelto a cambiar los planes de actuación.

En el ámbito económico la invasión está generando una situación de economía de subsistencia y resistencia. Sus consecuencias están siendo

severas, se ha producido un incremento en los costes de producción por la subida de los precios de la energía y las materias primas, que está provocando la paralización de algunas empresas productoras. Esta situación afecta especialmente a aquellos sectores con un consumo de energía intensivo, como pueden ser los sectores de automoción, fundición, pero también a la logística, al transporte, a la distribución y al sector primario.

En cuanto a la subida de los precios, el fin de su escalada también se ve afectada por el estallido de la guerra en Ucrania. La fuerte alza de la tasa interanual del Índice de Precios de Consumo (IPC) se debe a una subida generalizada en la mayoría de sus componentes, pero sobre todo a los incrementos de los alimentos y bebidas no alcohólicas, así como a los carburantes y combustibles. A ello se suma la inestabilidad en los precios de la electricidad, cuyo fuerte encarecimiento, junto con el del gas, ha provocado un incremento de una gran parte de los productos y servicios de los que hacen uso los ciudadanos diariamente.

Estas circunstancias y sus efectos presentes y futuros previsibles en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, obligan a adoptar medidas de carácter urgente en el ámbito tributario con el objetivo de paliar la falta de liquidez de los contribuyentes y el impacto negativo que están generando todos estos factores en la economía.

El presente decreto foral-norma consta de nueve artículos, una disposición adicional y dos disposiciones finales.

El artículo 1 establece el objeto y ámbito de aplicación del decreto foral-norma. Así, se dispone que las medidas fiscales establecidas en el mismo tienen como finalidad moderar las consecuencias derivadas de la actual situación socioeconómica que dificultan el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El artículo 2 regula un fraccionamiento excepcional de deudas tributarias, sin prestación de garantía ni devengo de intereses de demora,

que resulten de autoliquidaciones mensuales y trimestrales cuyo plazo de presentación e ingreso en periodo voluntario finalice entre el 1 de abril y el 31 de mayo de 2022, con la excepción de las correspondientes a los tributos sobre el juego. La cuota se fraccionará en 6 partes iguales y la primera de ellas se ingresará tras un periodo de carencia equivalente a 3 meses.

El artículo 3 establece diversas medidas extraordinarias a aplicar para la determinación del rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, tanto con carácter general, como, en particular, para las actividades agrícolas y ganaderas, y de transporte de mercancías por carretera.

El sector primario se está viendo afectado por un desproporcionado incremento de los costes de producción. Este hecho puede comprometer además de la rentabilidad de la actividad, la viabilidad de las explotaciones agropecuarias, que puede derivar, asimismo, en un desabastecimiento alimentario a la población. Para compensar estas dificultades, se incrementa el porcentaje de minoración en concepto de gastos deducibles, que se eleva del 75 por 100 al 90 por 100 cuando en el año inmediato anterior el volumen de sus operaciones no haya superado la magnitud de 30.000 euros, y del 35 por 100 al 70 por 100 en otro caso.

Este incremento de costes y sus consecuencias afecta, igualmente, a la actividad de transporte de mercancías por carretera. Por lo que también se eleva el porcentaje de minoración en concepto de gastos diversos del 45 por 100 al 70 por 100 para la determinación de su rendimiento neto.

Además de los porcentajes aplicables para la cuantificación de los gastos en el caso de los colectivos especificados en los párrafos anteriores, con carácter general se eleva, asimismo, el porcentaje de minoración del 10 por 100 al 15 por 100.

En relación a las medidas reguladas en este artí-

culo 3, hay que resaltar que serán de aplicación para el periodo impositivo de 2021, lo cual significa que los contribuyentes podrán beneficiarse de las mismas a partir de este mismo mes de abril.

El artículo 4 prevé la exoneración del pago fraccionado del impuesto sobre la renta de las personas físicas, correspondiente al primer y segundo trimestre de las personas que obtienen rendimientos de actividades económicas.

En similitud con la medida ya señalada de elevar los porcentajes de minoración en concepto de gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa, el artículo 5 eleva el porcentaje de minoración de la base imponible aplicable por las microempresas en el impuesto sobre sociedades, en compensación por las dificultades inherentes a su dimensión, del 10 por 100 al 15 por 100. Asimismo, con el objetivo de que las microempresas puedan beneficiarse de esta medida lo antes posible, podrán aplicar la misma para el periodo impositivo de 2021.

El artículo 6 flexibiliza y aumenta considerablemente los límites máximos para la dotación de la reserva especial de nivelación de beneficios. A su vez, establece requisitos para aplicar esta reserva incrementada, como la necesidad de que el importe neto de la cifra de negocios del primer semestre de 2022 sea significativamente inferior a la del año completo anterior o que la entidad que se beneficie de ello no podrá repartir dividendos durante 2022 y 2023.

Por lo demás, en relación con esta reserva especial deberán de cumplirse el resto de condiciones y requisitos que establece el artículo 52 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, salvo el plazo del que se dispone para que el saldo de dicha reserva pueda ser aplicada a las bases imponibles negativas que, en su caso, se obtengan. A este respecto hay que destacar que los contribuyentes que apliquen esta reducción especial podrán optar: o bien por compensar la cantidad reducida en los 5 años inmediatos y sucesivos, vencido el cual,

además de incrementar la base imponible en la cantidad pendiente de integración, realizarán una corrección positiva adicional del 10 por 100 de dicho importe; o bien por compensar la cantidad reducida en los 10 años inmediatos y sucesivos, en cuyo caso este último porcentaje será del 30 por 100.

El artículo 7 regula la aplicación de la libertad de amortización para los elementos del inmovilizado material nuevos (excluidos los edificios y determinados medios de transporte), adquiridos durante el año 2022.

El artículo 8 contempla la flexibilización de los requisitos de la formalización de los contratos de financiación de los proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica.

Por último, el artículo 9 posibilita que las empresas y profesionales que tengan concedidos aplazamientos o fraccionamientos de deuda puedan beneficiarse efectivamente de las ayudas que, en su caso, convoque la Diputación Foral de Gipuzkoa, y que tengan por objeto paliar el impacto económico derivado de la actual crisis energética, del alza de los precios o de la invasión de Ucrania, sin que tenga que operar para estos casos la compensación entre ambas, de manera que la subvención resulte efectiva para su beneficiario.

Este decreto foral-norma se completa con una disposición adicional y 2 disposiciones finales. En la disposición adicional se aclara que los porcentajes de minoración aplicables para la determinación del rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, incluidos en el modelo 109, aprobado por la Orden Foral 169/2022, de 17 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 2021, deben ser sustituidos por los porcentajes regulados en el artículo 3 de este decreto foral-norma, dictándose a tal efecto la orden foral sustitutoria de dichos porcentajes en el modelo 109 de autoliquidación

aprobado por la citada orden foral. Las disposiciones finales contienen las habilitaciones normativas pertinentes y la entrada en vigor del decreto foral-norma.

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.

**ORDEN FORAL 195/2022, de 30 de marzo, por la que se modifica el plazo de solicitud de devolución del impuesto sobre hidrocarburos soportado en la agricultura y la ganadería por la adquisición de gasóleo durante 2021 (BOG 01/04/2022).**

**ORDEN FORAL 217/2022, de 5 de abril, por la que se modifica la Orden Foral 169/2022, de 17 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 2021, así como las formas, plazos y lugares de presentación e ingreso (BOG 06/04/2022; corrección de errores 07/04/2022).**

**ORDEN FORAL 243/2022, de 3 de mayo, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del impuesto sobre hidrocarburos por consumo de gasóleo profesional (BOG 05/05/2022).**

**ORDEN FORAL 244/2022, de 3 de mayo, por la que se regula el procedimiento para solicitar la bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos (BOG 05/05/2022).**

**CONVENIO de colaboración social en la gestión de los tributos entre el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa y el Colegio Territorial de Administradores de Fincas de Gipuzkoa y Álava (BOG 05/05/2022).**

**ORDEN FORAL 242/2022, de 29 de abril, por la que se regulan las condiciones y el procedimiento del canje de efectos timbrados emitidos por el Departamento de Hacienda y Finanzas**

**(BOG 06/05/2022).**

**RESOLUCIÓN de 4 de mayo de 2022 de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del acuerdo de convalidación del Decreto Foral-Norma 1/2022, de 5 de abril, por el que se aprueban medidas tributarias urgentes para paliar el impacto económico derivado de la actual crisis energética, del alza de los precios y de la invasión de Ucrania (BOG 10/05/2022).**

**ORDEN FORAL 316/2022, de 2 de junio, por la que se aprueba el modelo 490, «Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Autoliquidación», así como sus formas de presentación e ingreso (BOG 13/06/2022).**

**ORDEN FORAL 322/2022, de 9 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 2021, así como la forma, lugar y plazo de presentación e ingreso. (BOG 15/06/2022; corrección de errores 17/06/2022).**

Al finalizar el periodo impositivo 2021 procede realizar el cierre del resultado de la actividad de las empresas, determinando el beneficio económico resultante de la misma.

Tal y como establecen con carácter general los artículos 1, 8 y 15 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, este tributo grava las rentas obtenidas por las sociedades y demás entidades jurídicas, cualquiera que fuese su fuente y origen, determinándose la renta obtenida a través del resultado contable, corregido según lo dispuesto por la norma foral del impuesto.

A efectos de autoliquidar el impuesto, el periodo impositivo que es tomado en consideración es aquél que se inicia entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, en este caso, del año 2021.

Con tal motivo, el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa pone en marcha la campaña de autoliquidación del impuesto, la cual se regirá por lo previsto en la presente orden foral.

Esta campaña se afronta en un contexto en el que, si bien las conductas individuales y colectivas continúan adaptándose a una situación sanitaria muy volátil, se permite una mayor libertad de actuación, lo que posibilita la presentación de la autoliquidación de forma segura y con total normalidad.

Así, la autoliquidación del impuesto se presentará, con carácter general, en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo, y, el cargo en la cuenta de domiciliación de la totalidad de la deuda tributaria, que en su caso pueda resultar, se efectuará el 27 de julio de 2022, para aquéllos contribuyentes cuyo plazo de autoliquidación finalice el 26 de julio de 2022.

En relación con los cambios normativos que tienen incidencia en la presente campaña de autoliquidación del impuesto destacan los introducidos a través de decretos forales-norma, aprobados por razones de extraordinaria y urgente necesidad, que tratan de paliar las consecuencias de la contención de la actividad económica producida en este contexto de crisis sanitaria. Además, también hay que mencionar los cambios operados en el impuesto a través de los vehículos normativos habituales, como son las normas forales.

Los citados cambios se contienen en las disposiciones normativas que se señalan a continuación:

— 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 (Boletín Oficial de Gipuzkoa de 02-12-2020).

— 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 (Boletín Oficial de Gipuzkoa de 24-03-2021).

— Norma Foral 3/2021, de 15 de abril, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2021 (Boletín Oficial de Gipuzkoa de 21-04-2021).

— Decreto Foral-Norma 5/2021, de 7 de septiembre, por el que se establece un anticipo líquido de las deducciones para el fomento del cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI (Boletín Oficial de Gipuzkoa de 08-09-2021).

— Norma Foral 1/2022, de 10 de marzo, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2022 (Boletín Oficial de Gipuzkoa de 14-03-2022).

— Decreto Foral-Norma 1/2022, de 5 de abril, por el que se aprueban medidas tributarias urgentes para paliar el impacto económico derivado de la actual crisis energética, del alza de los precios y de la invasión de Ucrania (Boletín Oficial de Gipuzkoa de 06-04-2022).

A continuación se incluyen las modificaciones y novedades más significativas recogidas en dichas disposiciones, sin perjuicio de una conveniente remisión a los contenidos de las mismas para un mejor conocimiento de las modificaciones aplicables.

En 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, se incluye una batería de medidas de flexibilización y reactivación económica para el año 2021, dando continuidad en el tiempo a medidas ya adoptadas para el año 2020, e incorporando medidas adicionales.

Entre las medidas para la reactivación de la actividad económica, por su novedad, destacan: la aplicación de la libertad de amortización para los elementos del inmovilizado material nuevos (excluidos los edificios y determinados medios de transporte) adquiridos entre el 27 de mayo de

2020 y el 31 de diciembre del 2021; y relacionado con la reinversión de beneficios extraordinarios, la posibilidad de 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.

Se da continuidad en el tiempo a medidas ya adoptadas para el año 2020, como 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+it desarrollados por microempresas o pequeñas empresas; y la deducción incrementada por creación de empleo, que dispone una deducción de 7.500 euros por cada persona contratada. Así mismo, se prorroga durante 2021 la deducción para la transformación digital del comercio minorista.

Además, entre las medidas de flexibilización se establece la ampliación determinados plazos con carácter transitorio cuando éstos finalicen en el año 2021, como ya se hiciera en el periodo impositivo anterior en relación con los plazos que vencían en el año 2020. Entre los plazos ampliados está el de materialización de las reinversiones que dan derecho a no integrar las rentas obtenidas en una transmisión previa, así como el plazo para reinvertir cuando la venta se hubiera realizado antes del total cumplimiento del periodo de mantenimiento obligatorio, o el previsto para efectuar la reinversión cuando habiendo el contribuyente adquirido un bien entre el 1 de enero de 2020 y el 31 de diciembre de 2021 tenga la intención de acogerse a los beneficios de la reinversión.

En 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, se incluye una medida de apoyo a los arrendamientos de locales dedicados al desarrollo de actividades económicas

especialmente afectados como consecuencia del COVID-19, reconociéndose en 2021 un gasto deducible en la base imponible equivalente a la rebaja de la renta del alquiler acordada devengada durante el ejercicio. Cabe mencionar que las sociedades patrimoniales podrán aplicar esta medida.

Además, se establece una deducción extraordinaria del 10 por 100 que será aplicable a los contribuyentes que realicen determinadas inversiones en el año 2021, al objeto de permitir la reanudación o recuperación de la actividad económica o la adaptación a las condiciones derivadas de las medidas adoptadas por las autoridades sanitarias para combatir la propagación del COVID-19.

Relacionado con la implantación de TicketBAI y la transformación digital del comercio minorista, este Decreto Foral-Norma establece un incremento de las deducciones fiscales previstas para el anticipo de forma voluntaria del cumplimiento de la obligación TicketBAI. La deducción pasa a ser del 60 por 100, siendo el 30 por 100 el porcentaje de deducción ordinaria. Así mismo, a efectos del cálculo de la base de deducción, se establece un umbral más alto del límite inferior, 1.500 euros frente a los 500 euros ordinarios. Naturalmente, las y los contribuyentes que apliquen estas deducciones incrementadas no podrán aplicar, por las mismas inversiones y gastos, las deducciones ordinarias. Asimismo, los contribuyentes que hayan aplicado las deducciones ordinarias para gastos e inversiones realizados en 2020 y no hayan solicitado el anticipo líquido de las mismas previsto en el Decreto Foral Norma 5/2021, de 7 septiembre, (al cual más adelante se hará referencia), podrán aplicar la deducción en su términos actuales, aplicando el exceso de la deducción en la autoliquidación correspondiente al periodo impositivo 2021, en los términos indicados en la disposición adicional primera y segunda del citado decreto foral-norma.

En la Norma Foral 3/2021, de 15 de abril, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2021, se modifica la compensación para fomentar la capitalización

empresarial con el objeto de ajustar las correcciones que afectan al patrimonio neto a efectos fiscales. Así, se eliminan obstáculos y se facilita la aplicación de la capitalización de las empresas. Esta medida va acompañada de una regulación transitoria.

En el régimen especial de reestructuración empresarial se realizan diversos ajustes para extender la regulación contenida en dichos artículos a los contribuyentes del impuesto sobre la renta de no residentes. Además, se adiciona un artículo 107 bis que establece una limitación en la deducción de gastos financieros destinados a la adquisición de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades.

En el Decreto Foral-Norma 5/2021, de 7 de septiembre, por el que se establece un anticipo líquido de las deducciones para el fomento del cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI, se posibilita el anticipo líquido de las deducciones incrementadas establecidas por el Decreto Foral-Norma 4/2021. Ese anticipo líquido se realizará a través de la devolución del impuesto sobre sobre sociedades o sobre la renta de no residentes obtenidos mediante establecimiento permanente correspondiente a las autoliquidaciones de los 4 períodos impositivos inmediatos anteriores, y se iniciará a través de la correspondiente solicitud por parte del contribuyente (mediante el modelo KTB).

En la Norma Foral 1/2022, de 10 de marzo, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2022, se incluye una medida que tiene efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 enero de 2021. Dicha medida afecta al régimen especial de sociedades y fondos de capital riesgo, y supone que no se integrarán en la base imponible la renta puesta de manifiesto en la conversión de obligaciones convertibles en acciones hasta la transmisión de estas últimas. A estos efectos, las nuevas acciones suscritas por la entidad de capital riesgo conservarán el valor y la fecha de adquisición de las obligaciones convertibles de las que proceden.

En el Decreto Foral-Norma 1/2022, de 5 de abril, por el que se aprueban medidas tributarias urgentes para paliar el impacto económico derivado de la actual crisis energética, del alza de los precios y de la invasión de Ucrania, también se incorporan modificaciones que tienen efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 enero de 2021. En concreto, se establece una mayor minoración de la base imponible aplicable a las microempresas en concepto de compensación tributaria por las dificultades inherentes a su dimensión. El porcentaje de minoración aplicable en 2021 será del 15 por 100, cuando el porcentaje ordinario es el 10 por 100.

Por otra parte, se flexibiliza y se aumenta considerablemente los límites máximos para la dotación de la reserva especial para la nivelación de beneficios bajo una serie de requisitos y especialidades. Los límites previstos en los párrafos primero y segundo del apartado 1 del artículo 52 de la norma foral del impuesto serán del 50 por 100, frente al 10 y 15 por 100 ordinarios, y no resultará de aplicación el límite del saldo previsto en el párrafo tercero de dicho apartado. Las microempresas y pequeñas empresas podrán incrementar en 25 puntos los límites referidos, es decir, se elevan los límites hasta el 75 por 100 para dichas entidades. La reducción podrá aplicarse en el periodo impositivo iniciado en 2021, cuando el periodo impositivo del contribuyente coincida con el año natural, o cuando el periodo impositivo concluya con anterioridad a 1 de junio de 2022. A este respecto hay que destacar que los contribuyentes que apliquen esta reducción especial podrán optar entre: o bien por compensar la cantidad reducida en los 5 años inmediatos y sucesivos, vencido el cuál sin aplicar completamente las cantidades reducidas, realizarán una corrección positiva adicional del 10 por 100 de dicho importe; o bien por compensar la cantidad reducida en los 10 años inmediatos y sucesivos, en cuyo caso, este último porcentaje será del 30 por 100.

Por lo que respecta a disposiciones de nivel reglamentario cabe mencionar:

— 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 (Boletín Oficial de Gipuzkoa de 28-12-2020).

— Decreto Foral 11/2021, de 29 de septiembre, por el que se modifican los reglamentos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, y del impuesto sobre sociedades (Boletín Oficial de Gipuzkoa de 04-10-2021).

En el 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, se fijan los coeficientes de corrección monetaria aplicables en 2021.

En el Decreto Foral 11/2021, de 29 de septiembre, por el que se modifican los reglamentos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, y del impuesto sobre sociedades, se modifica el reglamento del impuesto sobre sociedades para disponer que una entidad de nueva creación es aquella que ha sido constituida dentro de los últimos 7 años.

Por lo que respecta a la habilitación normativa, los artículos 126.1 y 127.1 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, facultan al diputado o diputada foral del Departamento de Hacienda y Finanzas para establecer la forma y el lugar en el que los contribuyentes deben presentar la declaración del impuesto e ingresar, en su caso, la deuda determinada por los mismos.

Por su parte, los artículos 21 y 38 de la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, disponen que

los establecimientos permanentes, así como las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Gipuzkoa estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, en la forma, lugar y con la documentación que se determine por el Departamento de Hacienda y Finanzas.

**ORDEN FORAL 330/2022, de 14 de junio, por la que se regulan las especialidades en el cumplimiento del SII para contribuyentes sujetos a la obligación TicketBAI y otras formas especiales de envío de los ficheros TicketBAI en determinados supuestos excepcionales (BOG 17/06/2022).**

## ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

### INFORME SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA (ENERO - JUNIO 2022)

**Luis Elizondo Lopetegi,  
Delegación de Euskadi para la UE**

#### 1. INTRODUCCIÓN

1.1 Presidencia francesa: 1 enero – 30 junio 2022

#### 2. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

2.1. Nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales de la Unión Europea («Segundo Pilar»)

2.2. Uso indebido de sociedades fantasma

2.3. Bonificación para la reducción del sesgo en favor del endeudamiento (propuesta DEBRA)

2.4. Grupo «Código de Conducta» sobre la fiscalidad de las empresas

2.5. Evolución de la situación internacional

#### 3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

3.1. El IVA del comercio electrónico

3.2. Régimen definitivo del IVA

3.3. Reforma de los tipos de IVA

3.4. Comité del IVA

3.5. Prórroga del mecanismo de inversión del sujeto pasivo del IVA

3.6. Noveno informe de la Comisión sobre los procedimientos de registro, recaudación y control en materia de IVA

#### 4. IMPUESTOS ESPECIALES

4.1. Revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía

4.2. Mecanismo de ajuste en frontera por carbono

4.3. Tiendas libres de impuestos en la terminal francesa del túnel bajo el canal de la Mancha

#### 5. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

## 6. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA

- 6.1. Cooperación administrativa con Noruega en el ámbito del IVA
- 6.2. Cooperación administrativa con otros terceros países en el ámbito del IVA
- 6.3. Rusia y Bielorrusia: mejora de la aplicación de las medidas restrictivas de la UE mediante instrumentos de política tributaria
- 6.4. Programa «Fiscalis» para la cooperación en el ámbito de la fiscalidad
- 6.5. Impuestos a las criptomonedas

## 7. PROCEDIMIENTOS DE INFRACCIÓN

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

## 8. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE

- 8.1. "Modelo 720" de España
- 8.2. Otras sentencias del Tribunal de Justicia y del Tribunal General

## 9. INFORMES, PUBLICACIONES Y OTRAS INICIATIVAS

- 9.1. El CBAM tras la Presidencia francesa
- 9.2. Informe anual de fiscalidad 2022
- 9.3. Tendencias de la fiscalidad en la Unión Europea (2022)
- 9.4. Prácticas nocivas y competencia en materia de tributación de la renta y el patrimonio de las personas físicas
- 9.5. El papel de la tributación (ambiental) en el apoyo a las transiciones hacia la sostenibilidad
- 9.6. Garantizar que quien contamina paga

## 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 francesa, checa y sueca, que ostentarán el cargo desde el 1 de enero de 2022 hasta el 30 de junio de 2023.

En lo referente a la fiscalidad, según se ve en su programa de trabajo<sup>1</sup>, las tres Presidencias prestarán una especial atención al desarrollo de una fiscalidad justa y sencilla, en consonancia con las normas acordadas a escala mundial, sin exenciones fiscales injustificadas; y a la lucha contra la evasión fiscal y el fraude fiscal. Estiman que resulta importante potenciar la transparencia del entorno fiscal y el intercambio de información pertinente tanto dentro como fuera de la UE. El fortalecimiento de la unión aduanera constituye otra prioridad clave, y el Trío impulsará la aplicación eficaz del Plan de Acción de la unión aduanera.

### 1.1. Presidencia de Francia: 1 enero – 30 junio 2022

Francia ha ejercido la Presidencia rotatoria del

<sup>1</sup> <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14441-2021-INIT/es/pdf>

Consejo de la UE desde el 1 de enero hasta el 30 de junio de 2022, y ha trabajado por alcanzar los objetivos marcados en las prioridades de su programa de trabajo<sup>2</sup>, definido alrededor de tres ambiciones:

- Una Europa más soberana: fortaleciendo el espacio Schengen, protegiendo sus fronteras, controlando la migración y mejorando la política de asilo, respetando sus valores y compromisos internacionales; por una Europa más fuerte y capaz de actuar en materia de seguridad y defensa; a través de su acción por la prosperidad y estabilidad de su vecindad, en particular a través de su compromiso con los Balcanes Occidentales y la reconstrucción de su relación con África; a través de su contribución a la respuesta a los desafíos globales.
- Un nuevo modelo de crecimiento europeo: hacer de Europa un gran continente de producción, creación de empleo, innovación y excelencia tecnológica; conciliar el desarrollo económico y la ambición climática; que apoya la innovación y el crecimiento de los actores digitales europeos al tiempo que define sus propias reglas para el mundo digital; que ofrece a los trabajadores empleos de calidad, calificados y mejor remunerados.
- Una Europa humana: escuchando las preocupaciones de sus ciudadanos en el marco de la Conferencia sobre el Futuro de Europa; que defiende el estado de derecho y es fiel a sus valores; orgullosa de su cultura, confiando en la ciencia y el conocimiento, decidida a luchar contra la discriminación y comprometida con el futuro de su juventud.

En materia de asuntos económicos y financieros, el trabajo de la presidencia francesa se centró en tres ejes principales: garantizar la coordinación de las políticas económicas al final de la crisis para permitir el pleno éxito del plan de recuperación europeo, financiar el crecimiento del futuro y contribuir a la construcción de un "capitalismo responsable", dirigiendo las finanzas

hacia la doble transición climática y digital, sin dejar de luchar contra la criminalidad financiera. Se esforzó por liderar una reflexión conjunta sobre un nuevo modelo europeo de crecimiento e inversión y empleo en la reunión informal de Jefes de Estado y de Gobierno los días 10 y 11 de marzo.

Los esfuerzos de la Presidencia francesa se centraron principalmente en los textos medioambientales propuestos por la Comisión el 14 de julio de 2021 en el paquete Fit for 55, más concretamente en la revisión de la fiscalidad de la energía, así como en el mecanismo de ajuste en frontera del carbono (CBAM, por sus siglas en inglés), que permitirá llevar a cabo la transición climática para todas las industrias europeas preservando la competitividad de la Unión.

Después de la pandemia de la COVID-19, y con la reanudación de las reuniones presenciales de los órganos preparatorios del Consejo, la Presidencia francesa prosiguió los trabajos relativos a expedientes esenciales, tales como la transposición del Segundo Pilar de la Declaración del Marco Inclusivo de la OCDE sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, la revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía, el futuro del IVA, las actualizaciones de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, y el uso indebido de sociedades fantasma con fines fiscales.

Teniendo cuenta la agresión de la Federación de Rusia contra Ucrania, con la participación cómplice de la República de Bielorrusia, la Presidencia francesa también mantuvo debates sobre la mejora de la aplicación de las medidas restrictivas de la UE mediante una posible intensificación de la cooperación administrativa en materia fiscal y de otros instrumentos de aplicación de la legislación fiscal.

Más concretamente, el Consejo:

- hizo importantes progresos de cara a un acuerdo respecto de la propuesta de Directiva del Consejo sobre el establecimiento de un niv-

<sup>2</sup> [https://presidence-francaise.consilium.europa.eu/media/zeqny1y5/fr\\_programme-pfue-v2-5.pdf](https://presidence-francaise.consilium.europa.eu/media/zeqny1y5/fr_programme-pfue-v2-5.pdf)

el mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión;

b) adoptó la Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos del impuesto sobre el valor añadido;

c) adoptó las Conclusiones del Consejo sobre la aplicación del conjunto de medidas sobre el IVA del comercio electrónico;

d) tomó nota del informe de situación de la Presidencia sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (refundición); y

e) comenzó el examen de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales.

Asimismo, el Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas) prosiguió su labor sobre diversas cuestiones incluidas en su mandato actual, en particular la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, según se indica en su informe semestral<sup>3</sup>. El Consejo actualizó por última vez la lista de la UE el 24 de febrero de 2022<sup>4</sup>.

El Grupo «Código de Conducta» también trabajó en la coordinación de medidas defensivas hacia jurisdicciones no cooperativas; el futuro criterio 1.4 sobre el intercambio de información sobre beneficiarios reales; acciones de seguimiento a los *Pandora Papers*; actualización de su criterio de acuerdo con la evolución en el proceso de revisión por pares del Foro Global para el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras (AEOI); y el seguimiento de las jurisdicciones afectadas por el criterio 2.2<sup>5</sup>.

A continuación, se proporciona información más

detallada sobre cada uno de los expedientes.

## 2. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

### 2.1. Nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales de la Unión Europea («Segundo Pilar»)

El 8 de octubre de 2021, el Marco Inclusivo sobre la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios de la OCDE y el G20 (en lo sucesivo, «Marco Inclusivo») llegó a un acuerdo sobre una reforma de las normas internacionales de tributación de los beneficios de las empresas multinacionales. Todos los Estados miembros de la UE expresaron su apoyo a la Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. En sus conclusiones del 27 de noviembre de 2020, el Consejo había expresado ya su apoyo constante a los trabajos del Marco Inclusivo.

La consecución de un nivel mínimo de imposición efectiva, que constituye el «Segundo Pilar», se basa en dos reglas principales (denominadas «reglas GloBE»): la regla de inclusión de rentas (RIR) y la regla sobre pagos insuficientemente gravados (RPIG), destinadas a garantizar que los beneficios obtenidos por los grupos multinacionales cuyo volumen de negocios sea de al menos 750 millones de euros tributen a un tipo efectivo del 15 % como mínimo. Según la Declaración de octubre del Marco Inclusivo, el Segundo Pilar debe entrar en vigor en 2023. La RPIG debe entrar en vigor en 2024.

A fin de garantizar que las reglas GloBE se apliquen de manera coherente y compatible con el Derecho de la UE, la Comisión Europea presentó el 22 de diciembre de 2021 una propuesta de Directiva del Consejo sobre el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión Europea, que refleja en lo esencial, con adaptaciones a la legislación de la UE, las normas modelo adoptadas por el Marco Inclusivo el 14 de diciembre de 2021.

Paralelamente, continúan los trabajos destinados a aplicar, de manera efectiva y dentro de los plazos establecidos, las normas relativas a la

<sup>3</sup> 9295/22 + ADD 1-9.

<sup>4</sup> <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6437-2022-INIT/es/pdf>

<sup>5</sup> Aplicación de Actividades Sustanciales a Jurisdicciones No Tributarias o sólo Nominales.

asignación de la potestad tributaria entre jurisdicciones («Primer Pilan»), con el fin de preparar un convenio multilateral.

En el plenario del 28 de abril de 2022, el Comité de las Regiones adoptó un dictamen<sup>6</sup> sobre la necesidad de una fiscalidad más justa y la lucha contra el fraude fiscal, en relación al establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la UE.

Por su parte, el Comité Económico y Social Europeo aprobó su dictamen sobre la propuesta de Directiva el 23 de marzo de 2022, mientras que el Parlamento Europeo emitirá el suyo próximamente.

El 18 de enero de 2022, el Consejo ECOFIN celebró un debate de orientación sobre la propuesta de Directiva con el fin de dar una orientación política para el examen técnico del texto. Este debate puso de manifiesto que todos los Estados miembros están de acuerdo en la prioridad de esta cuestión fiscal y en la necesidad de incorporar a la legislación de la UE, con la mayor fidelidad posible y a la mayor brevedad, las normas acordadas por el Marco Inclusivo de la OCDE.

Desde principios de enero de 2022 y teniendo en cuenta las orientaciones de los ministros, la Presidencia francesa ha organizado nueve reuniones del Grupo «Cuestiones Fiscales» (Fiscalidad Directa), tres de ellas a alto nivel, dedicadas al examen técnico de la propuesta de Directiva. Gracias a estas reuniones se ha conseguido, en particular, acercar considerablemente el texto al de las normas modelo de la OCDE y determinar qué cuestiones fundamentales hay que resolver a nivel político para llegar a un acuerdo sobre la totalidad del texto.

En la sesión del Consejo ECOFIN celebrada el 15 de marzo de 2022, la mayor parte de los Estados miembros apoyó el texto transaccional propuesto por la Presidencia francesa. Dos Estados miembros pidieron que se ajustaran los parámetros de la cláusula de excepción transitoria de

carácter opcional prevista en el artículo 47 bis de la Directiva. Un Estado miembro indicó que no podía dar su acuerdo al texto, al no existir un vínculo jurídico con la entrada en vigor del Primer Pilar, y un Estado miembro mantuvo una reserva de estudio parlamentario.

Teniendo en cuenta estos debates, la Presidencia adaptó el texto transaccional precisando las disposiciones transitorias de carácter opcional y aclarando las obligaciones de información de los grupos multinacionales cuya empresa matriz última esté establecida en un Estado miembro que opte por no aplicar temporalmente la RIR y la RPIG (artículo 47 bis). Además, la Presidencia precisó las obligaciones relativas a la transposición de Directiva al Derecho interno añadiendo el considerando 14 ter. Por último, se retiró la reserva de estudio parlamentario de un Estado miembro.

Por lo que respecta a la vinculación de los dos pilares, la Presidencia propuso, teniendo en cuenta las posiciones de los Estados miembros, que la Directiva fuera acompañada de una declaración del Consejo que confirme la participación de todos los Estados miembros en los debates en curso dentro del Marco Inclusivo en relación con el Primer Pilar, de acuerdo con el calendario de aplicación acordado en octubre de 2021, destacando su importancia y pidiendo a los demás Estados partes que respeten ese compromiso. En la sesión del Consejo ECOFIN del 5 de abril, Polonia, que ya había indicado que no podía dar su acuerdo, señaló que seguía sin poder aceptar esta solución.

En el Consejo ECOFIN de 24 de mayo, Polonia seguía poniendo obstáculos al exigir que este impuesto se vinculase legalmente a la introducción de otro impuesto global negociado por separado para las 100 empresas más grandes del mundo. Ese era un obstáculo increíblemente alto que corría el riesgo de hacer naufragar todo el proceso, y Polonia no había mencionado esta nueva posición en las negociaciones.

A principios de junio, la Comisión Europea aprobó el plan de recuperación económica por la

<sup>6</sup> <https://webapi2016.cor.europa.eu/v1/documents/COR-2022-01727-00-00-PAC-TRA-ES.docx/content>

crisis de la Covid-19 para Polonia, por un valor de 35.400 millones de euros, el cual llevaba más de un año paralizado por la falta de avances de Polonia en el respeto a la independencia judicial. El desbloqueo se produjo después de que el Gobierno polaco anunciase el levantamiento de la suspensión de un juez y la votación en el Parlamento polaco sobre la abolición de la cámara disciplinaria para controlar a los jueces.

La aprobación por parte de la Comisión Europea del plan de recuperación de la pandemia hizo que Polonia levantase su veto al acuerdo fiscal global. Y cuando ya se había superado el bloqueo de Polonia y parecía que el acuerdo era inminente, en el ECOFIN de 17 de junio fue Hungría quien vetó el acuerdo del impuesto mínimo global del 15%.

Francia esperaba que el acuerdo fiscal fuera el mayor logro de los seis meses de su presidencia en el Consejo, que concluyó el 30 de junio. La reunión del 17 de junio fue su última oportunidad para sellar el acuerdo. Ese trabajo ahora será responsabilidad de la República Checa, que asumió el cargo en julio, pero solo si pueden convencer a Hungría de que retire su veto.

Aunque oficialmente Hungría insiste en que su veto se debe a la oposición de su parlamento nacional al acuerdo, la sospecha de esta posición recae en la disputa sobre el Estado de derecho que mantiene el país con la Comisión Europea, que le ha privado hasta el momento de su fondo de recuperación de la pandemia.

En el Consejo ECOFIN de julio, la Presidencia checa ni introdujo el tema en la agenda, sabiendo que no se iba a aprobar, y ahora se espera que en septiembre la Comisión y Hungría lleguen a algún tipo de entendimiento, y el acuerdo se vote en octubre.

## 2.2. Uso indebido de sociedades fantasma

El 22 de diciembre de 2021, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma (o *shell companies*) a efectos fiscales y se modifica la Directiva 2011/16/UE (propuesta «Unshell»)<sup>7</sup>.

El objetivo de la propuesta es prevenir la elusión y la evasión fiscales resultantes de las acciones de empresas que carecen de una sustancia mínima y potenciar el buen funcionamiento del mercado interior. La propuesta tiene por objeto luchar contra la utilización de sociedades fantasma con fines fiscales indebidos y garantizar que las sociedades fantasma cuya actividad económica en la UE es nula o mínima no puedan acogerse a ventajas fiscales.

La propuesta de la Comisión compagina las siguientes acciones:

- Exigir a las sociedades que faciliten a la administración fiscal la información necesaria para evaluar si tienen presencia sustancial y actividad económica real;
- Denegar ventajas fiscales relacionadas con la existencia o el uso de *shell companies* abusivas;
- Crear nuevos requisitos de información, control y transparencia fiscales, y;
- Tomar medidas para impedir que los pagos de intereses y cánones que salgan de la UE eludan la tributación (la llamada “doble no imposición”).

El principal objetivo de esta iniciativa consiste en proporcionar una definición y notas características (sustancia mínima) a cumplir por las entidades e instrumentos jurídicos que operan en la UE, para combatir más eficazmente los abusos fiscales y la planificación fiscal agresiva.

Para ello, se pretende dotar a las administraciones fiscales de nuevos mecanismos específicos para prevenir, identificar y sancionar las prácticas abusivas de las *shell companies* y así preservar la competencia leal en el mercado interior, negando los beneficios fiscales a las entidades e instrumentos jurídicos que no se

<sup>7</sup> 15296/21.

encuentren en línea.

El 6 de enero de 2022, la propuesta se presentó a las delegaciones en el Grupo de Alto Nivel, y la Presidencia anunció su intención de iniciar los debates en el Consejo sobre este expediente. El análisis técnico de la propuesta se realizó en las reuniones del Grupo «Cuestiones Fiscales» (Fiscalidad Directa) celebradas los días 11 de marzo, 1 de abril, 6 y 23 de mayo y 9 de junio de 2022. La primera fase del análisis artículo por artículo de la propuesta concluyó el 23 de mayo. En principio, la mayoría de las delegaciones apoyaron los objetivos de la propuesta, pero serán necesarios importantes trabajos técnicos antes de que pueda llegarse a un acuerdo.

### 2.3. Bonificación para la reducción del sesgo en favor del endeudamiento (propuesta DEBRA)

El 11 de mayo de 2022, la Comisión publicó su propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas sobre una bonificación para la reducción del sesgo en favor del endeudamiento y sobre la limitación de la deducibilidad de los intereses a efectos del impuesto sobre la renta de las sociedades (o propuesta de Directiva DEBRA)<sup>8</sup>. Esta iniciativa anima a las empresas a financiar sus inversiones mediante aportaciones de capital en lugar de mediante deuda. El sobreendeudamiento puede poner en peligro la estabilidad del sistema financiero y aumentar el riesgo de quiebras, lo que a su vez agrava el desempleo.

Para mitigar el sesgo en favor del endeudamiento, la propuesta introduce una prima a las nuevas inversiones financiadas mediante capital. A fin de garantizar la equidad fiscal, todo el régimen incluirá una serie de normas estrictas contra la elusión fiscal.

Según la Comisión, las ventajas fiscales de la deuda han propiciado que las empresas sean vulnerables a cambios imprevistos en el entorno empresarial. El endeudamiento total de las sociedades no financieras de la UE ascendió a casi

14,9 billones de euros en 2020 o el 111% del PIB.

En la presentación de la propuesta<sup>9</sup>, el Comisario de Economía Paolo Gentiloni dijo que “hoy tomamos medidas para que las ventajas fiscales de los fondos propios sean comparables a las de la deuda para las empresas que deseen obtener capital. Queremos dar un impulso a las empresas emergentes y pymes innovadoras en toda la UE. Esta solución armonizada al sesgo en favor del endeudamiento hará que el entorno empresarial europeo sea más predecible y competitivo y estimulará el desarrollo de nuestra Unión de los Mercados de Capitales. Nuestra propuesta ayudará a las empresas a contar con una estructura de capital más sólida, lo que las hará menos vulnerables y más propensas a invertir y asumir riesgos. Eso será una buena noticia para el empleo y el crecimiento en Europa”.

Apenas hay media docena de países en toda la UE que dan los mismos beneficios tributarios a las aportaciones de capital que a la deuda, pues lo normal es que se permita que los pagos de intereses se deduzcan de las bases imponibles, mientras que no ofrecen la misma opción a los fondos propios.

En la misma presentación, el vicepresidente Valdis Dombrovskis señaló que “las empresas europeas deben poder elegir la fuente de financiación más adecuada para su crecimiento y su modelo de negocio. Al hacer deducible a efectos fiscales el capital propio de nueva creación, como lo es la deuda en la actualidad, esta propuesta reduce los incentivos a que se endeuden más y les permite tomar decisiones de financiación basadas únicamente en consideraciones comerciales. Dentro del programa de la UE encaminado a garantizar un sistema fiscal justo y eficiente, hará que la financiación sea más accesible para las empresas de la UE, en particular para las empresas emergentes y las pymes, y contribuirá a la creación de un auténtico mercado único de capitales. Esto será importante para las transiciones ecológica y digital, que requieren nuevas inversiones en tecnologías

<sup>8</sup> En inglés se conoce como la propuesta de Directiva DEBRA (debt-equity bias reduction allowance).

<sup>9</sup> [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP\\_22\\_2884](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_22_2884)

innovadoras que podrían financiarse mediante un aumento del capital propio".

La propuesta se presentó al Grupo «Cuestiones Fiscales» del Consejo de la UE el 10 de junio de 2022.

#### **2.4. 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 lucha contra la competencia fiscal perniciosa. El Grupo «Código de Conducta» parte de la premisa de que, si bien la competencia fiscal entre países no es problemática en sí misma, es necesario que existan principios comunes que establezcan en qué medida los Estados pueden utilizar sus regímenes y políticas fiscales para atraer empresas y obtener beneficios e inversiones.

El Grupo «Código de Conducta» es un instrumento no vinculante que funciona sobre la base de la revisión y presión interparalela 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» se reunió los días 24 de enero, 27 de abril y 2 de junio de 2022; los subgrupos encargados de los aspectos internos y los aspectos externos se reunieron los días 14 de enero, 2 y 7 de febrero, 16 y 31 de marzo, 5 de mayo y 18 de mayo de 2022.

El Consejo aprobó la revisión semestral de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales el 24 de febrero de 2022, que se publicó en el Diario Oficial el 3 de marzo de 2022<sup>10</sup>.

Además del trabajo habitual, que se expone más extensamente en el informe bianual del Grupo «Código de Conducta», la Presidencia francesa, en coordinación con la presidencia del Grupo «Código de Conducta», mantuvo debates horizontales sobre diversos aspectos del proceso de inclusión en la lista de la UE, incluidas las repercusiones en dicho proceso de las revelaciones de los medios de comunicación y el acuerdo del Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE relativo al Segundo Pilar.

##### **Lista de países y territorios no cooperadores**

Dos veces al año, el Consejo revisa su lista de países y territorios no cooperadores y un documento de acompañamiento sobre la situación actual. Esta práctica se estableció en 2017 para

<sup>10</sup> DO C 413 I de 12.10.2021, p. 1.

promover la buena gobernanza mundial en el ámbito fiscal e informar a los Estados miembros sobre qué países y territorios no pertenecientes a la UE incurren en prácticas fiscales abusivas. De este modo pueden adoptar medidas de defensa para proteger sus ingresos fiscales y combatir el fraude, la evasión y los abusos fiscales.

Los criterios para la inclusión en la lista están en consonancia con las normas fiscales internacionales y se centran en la transparencia fiscal, la equidad fiscal y la prevención de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. El Consejo dialoga con los países que no cumplen estos criterios, supervisa sus progresos y revisa y actualiza periódicamente esta lista.

En la reunión del 24 de febrero de 2022, el Consejo ECOFIN adoptó unas conclusiones sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, en las que decidió mantener en la lista a los siguientes nueve países y territorios: Fiyi, Guam, Islas Vírgenes de los Estados Unidos, Palaos, Panamá, Samoa, Samoa Americana, Trinidad y Tobago, y Vanuatu.

El Consejo lamentó que esos países y territorios sigan sin cooperar a efectos fiscales y les invitó a colaborar con el Grupo «Código de Conducta» para resolver los problemas detectados.

En la lista revisada (anexo I)<sup>11</sup> solo figuran los países y territorios que, o bien no han establecido un diálogo constructivo con la UE sobre gobernanza fiscal, o bien no han cumplido su compromiso de introducir las reformas necesarias. Esas reformas deben tener como objetivo respetar una serie de criterios objetivos de buena gobernanza fiscal, en particular en relación con la transparencia fiscal, la equidad fiscal y la aplicación de las normas internacionales concebidas para prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Además de la lista de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, el Consejo aprobó el documento habitual sobre la situación actual

(anexo II)<sup>12</sup>, que refleja la cooperación en curso de la UE con sus socios internacionales y los compromisos de esos países de reformar su legislación para atenerse a las normas acordadas en materia de buena gobernanza fiscal. Su objetivo es reconocer la labor constructiva que se está llevando a cabo en el ámbito de la fiscalidad, y fomentar el planteamiento positivo que han adoptado los países y territorios cooperadores para dar cumplimiento a los principios de buena gobernanza fiscal.

Varios países han contraído compromisos, en particular en relación con las recomendaciones del Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales de la OCDE relativas a la aplicación efectiva de los requisitos de fondo o la aplicación de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de la OCDE y la norma mínima de presentación de informes por país (CbCR). Otros países también están tomando medidas para reformar sus regímenes fiscales preferenciales o seguir mejorando su legislación. Las actualizaciones se reflejan en el informe del Grupo «Código de Conducta», que también ha sido aprobado por el Consejo.

## 2.5. Evolución de la situación internacional

El Grupo de Alto Nivel fue informado regularmente de las novedades internacionales pertinentes en el ámbito de la política fiscal, concretamente en relación con las reuniones de los ministros de Hacienda del G-20 y el Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20. Los debates periódicos en el Grupo de Alto Nivel, junto con el debate ministerial informal celebrado en septiembre de 2021, contribuyeron en gran medida al acuerdo final en el Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20.

Las cuestiones relacionadas con la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras de los Estados Unidos (FATCA, por sus siglas en inglés: Foreign Account Tax Compliance Act) se pusieron en conocimiento de las delegaciones en enero y marzo de 2022, cuando la Presidencia

<sup>11</sup> <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6437-2022-INIT/es/pdf>

<sup>12</sup> <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6437-2022-INIT/es/pdf>

francesa informó al Grupo de Alto Nivel sobre el estado de la cuestión y debatió la manera de avanzar. En mayo, partiendo de los progresos realizados durante las Presidencias anteriores, la Presidencia francesa celebró una videoconferencia informal sobre la FATCA con la Administración Tributaria (IRS) estadounidense y el Departamento del Tesoro de dicho país, centrada en la cuestión de los llamados «estadounidenses accidentales», incluido el problema de obtener más orientaciones del IRS y del Tesoro de los Estados Unidos para evitar el cierre de cuentas bancarias de estadounidenses accidentales en la UE. En junio, la Presidencia francesa informó al Grupo de Alto Nivel sobre los resultados de esta reunión.

Continúan los contactos con las autoridades de los Estados Unidos y se planificarán nuevas reuniones informales con los homólogos estadounidenses.

### 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 2016<sup>13</sup>, 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 transfronterizas<sup>14</sup>.

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

las Presidencias anteriores<sup>15</sup>, la Presidencia francesa siguió trabajando en el tema del IVA, e hizo balance de los resultados que había producido, en particular, la entrada en vigor del conjunto de medidas sobre el IVA del comercio electrónico.

En particular, durante el mandato de la Presidencia francesa, 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:

- el IVA del comercio electrónico;
- el régimen definitivo del IVA;
- la reforma de los tipos de IVA;
- el Comité del IVA;
- prórroga del mecanismo de inversión del sujeto pasivo del IVA;
- noveno informe de la Comisión sobre los procedimientos de registro, recaudación y control en materia de IVA.

#### 3.1. El IVA del comercio electrónico

En diciembre de 2017, el Consejo adoptó el conjunto de medidas sobre el IVA del comercio electrónico, compuesto por una Directiva y dos Reglamentos que establecen nuevas normas para hacer frente a los obstáculos a las ventas transfronterizas en línea y abordar los retos que plantean los regímenes de IVA para las ventas a distancia de bienes y para la importación de envíos de escaso valor. Estas normas se completaron a finales de 2019 con una modificación de la Directiva sobre el IVA y un Reglamento de Ejecución del Consejo, para que las nuevas normas pudieran entrar en vigor a partir del 1 de enero de 2021. Debido a las difíciles circunstancias originadas por la pandemia de COVID-19, la fecha de aplicación de las nuevas medidas se aplazó hasta el 1 de julio de 2021.

Al mismo tiempo, en su Comunicación de 2020 titulada «Plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación»<sup>16</sup>, la Comisión anunció una iniciativa sobre el IVA en la era digital, destinada a actualizar las normas aplicables a la economía colaborativa, pasar a un registro único del IVA en la Unión, modernizar las obligaciones de declaración del IVA y facilitar la facturación telemática.

A fin de hacer balance de la situación, la Presidencia organizó el 31 de enero de 2022 una reunión del Grupo «Cuestiones Fiscales» (Fiscalidad Indirecta/IVA) en la que se debatió la situación de la aplicación del conjunto de medidas sobre el IVA del comercio electrónico, con vistas a la continuación de los trabajos en este ámbito. Partiendo de este debate, la Presidencia presentó a las delegaciones un proyecto de Conclusiones del Consejo sobre esta cuestión.

El Grupo «Cuestiones Fiscales» (Fiscalidad Indirecta/IVA) estudió el proyecto de Conclusiones en su reunión del 25 de febrero de 2022 y presentó un texto al Grupo «Cuestiones Fiscales» (Alto Nivel), que llegó a un acuerdo al respecto en su reunión del 28 de febrero de 2022.

Posteriormente, en su sesión del 15 de marzo de 2022, el Consejo adoptó las Conclusiones<sup>17</sup>.

### 3.2. Régimen definitivo del IVA

#### Contexto

Tras 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, optó por un enfoque legislativo en dos etapas para el régimen definitivo del IVA<sup>18</sup>, y el expediente se debatió durante las Presidencias rumana, finlandesa, croata y alemana.

En la primera parte de la primera etapa legislativa, el paquete de octubre de 2017 consisten-

te en tres propuestas legislativas (el expediente denominado «soluciones rápidas» del IVA, que constaba de tres actos legislativos<sup>19</sup> 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)<sup>20</sup>.

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.

<sup>19</sup> Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que 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).

<sup>20</sup> Propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo en lo que respecta a los tipos del impuesto sobre el valor añadido.

<sup>16</sup> 9844/20.

<sup>17</sup> 7104/22.

<sup>18</sup> Doc. 12617/17.

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 principales<sup>21</sup>:

- i) la fiscalidad aplicable en el Estado miembro de destino;
- ii) el cambio de las normas relativas a las entregas de bienes transfronterizas entre empresas dentro de la UE para instaurar un sistema con una única operación entre empresas (entrega de bienes dentro de la Unión en el Estado miembro de destino) en lugar de las dos operaciones existentes en la actualidad (están exentas la entrega de bienes intracomunitaria en el Estado miembro en el que comienza la expedición o el transporte y la adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de destino);
- iii) la concepción y el funcionamiento de las disposiciones relativas al concepto de sujeto pasivo certificado y su certificación;
- iv) las normas vinculadas a la persona sujeta al pago del IVA por las entregas de bienes a sujetos pasivos certificados;
- v) las normas vinculadas a la persona sujeta al pago del IVA por las entregas de bienes a sujetos pasivos no certificados, así como las medidas de acompañamiento; y
- vi) la ampliación de la «ventanilla única».

Durante la Presidencia rumana, el debate sobre

este expediente abarcó la posibilidad de seguir adelante con medidas de acompañamiento como el «pago fraccionado».

Y 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. Las Presidencias alemana y portuguesa prosiguieron 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 abordaron 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.

### Situación actual

Los Estados miembros coinciden en que este expediente aún requiere un análisis técnico exhaustivo antes de que se puedan tomar decisiones políticas definitivas. Como ya indicó el Consejo<sup>22</sup>, 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.

Es necesario proseguir los trabajos sobre el régimen definitivo del IVA, sin obstaculizar ni frenar la labor de mejora del sistema vigente.

### 3.3. Reforma de los tipos de IVA

#### Contexto

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 añadido<sup>23</sup>. 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.

<sup>22</sup> 9970/21, apartados 32 a 39.

<sup>23</sup> Doc. 5335/18

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

- 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 actual «lista positiva»).

El estudio de la propuesta de la Comisión se realizó durante los mandatos de las Presidencias búlgara, rumana, finlandesa, croata, alemana y portuguesa.

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 NC<sup>24</sup> (cuando sea posible) para bienes y de códigos CPA<sup>25</sup> 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 CO<sub>2</sub>.

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 planteamiento 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. El 18 de junio de 2021, el Consejo ECOFIN debatió dos aspectos de la reforma propuesta que podrían beneficiarse de la orientación política de los ministros: la cláusula de extinción para los bienes perjudiciales para el medio ambiente y la cuestión de una cláusula de mantenimiento del statu quo para que las excepciones existentes que permiten tipos «parking» (tipos reducidos superiores al 12 %), tipos superreducidos y exenciones con deductibilidad del IVA soportado sean accesibles a todos los demás Estados miembros, garantizándose así la igualdad de trato entre ellos.

A partir del resultado de los debates sobre la cláusula de mantenimiento del statu quo, la Presidencia eslovena trabajó en textos transaccionales teniendo en cuenta las diferentes opiniones expresadas por los ministros. Trató de encontrar un enfoque equilibrado para que to-

<sup>24</sup> 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.

<sup>25</sup> 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.

dos los Estados miembros pudieran tener igualdad de acceso a las excepciones existentes de los Estados miembros, evitando al mismo tiempo la proliferación de tipos reducidos y exenciones con deductibilidad del IVA soportado, lo que podría erosionar las bases imponibles.

En cuanto a la cláusula de extinción, la Presidencia eslovena adaptó la mayor parte de las cláusulas de extinción al Pacto Verde Europeo. La cláusula de extinción para los abonos químicos y los plaguicidas químicos se ajustó ligeramente para tener en cuenta las preocupaciones de algunos Estados miembros con respecto a los pequeños agricultores.

La Presidencia también invirtió tiempo en encontrar soluciones para las demás cuestiones técnicas presentes en el texto y en el contenido del anexo III de la Directiva sobre el IVA, es decir, la lista de bienes y servicios a los que pueden aplicarse tipos reducidos.

Como resultado de los trabajos técnicos realizados en las videoconferencias informales del Grupo «Cuestiones Fiscales» de los días 15 de julio, 15 de septiembre, 30 de septiembre, 15 de octubre, 25 de octubre y 18 de noviembre y del Grupo de Alto Nivel el 25 de noviembre de 2021, la Presidencia presentó un texto transaccional al Consejo ECOFIN el 7 de diciembre de 2021, con vistas a alcanzar una orientación general sobre la propuesta.

#### **Acuerdo alcanzado: mayor flexibilidad en los tipos de IVA**

El 7 de diciembre de 2021, durante la Presidencia eslovena, el Consejo ECOFIN adoptó una orientación general sobre la propuesta en la que introdujo modificaciones sustanciales en el texto de la Comisión. El texto acordado preveía que se mantuviera la lista positiva de bienes y servicios a los que pueden aplicarse tipos reducidos, aunque con una serie de adiciones y modificaciones para actualizar y modernizar la lista, y establecía una serie de cláusulas de extinción para los bienes perjudiciales para el medio ambiente. Con este texto se logró además un delicado equili-

brio entre la necesidad de garantizar un acceso equitativo a las excepciones existentes y la necesidad de evitar la proliferación de tipos reducidos y exenciones con deductibilidad del IVA soportado.

Tras el acuerdo sobre la orientación general, se volvió a consultar al Parlamento Europeo debido a las diferencias sustanciales entre el texto acordado en el Consejo ECOFIN y la propuesta de la Comisión sobre la que se había consultado en un principio al Parlamento Europeo. El 9 de marzo de 2022, el Parlamento Europeo emitió su nuevo dictamen sobre el expediente.

Tras la formalización jurídico-lingüística, el texto fue adoptado en la sesión del Consejo ECOFIN del 5 de abril de 2022. La Directiva se publicó en el Diario Oficial de 6 de abril de 2022<sup>26</sup>.

#### **3.4. 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 Directiva<sup>27</sup> (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 comitológia 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.

En los debates que el Grupo «Cuestiones Fiscales» (Fiscalidad Indirecta) celebró durante el primer semestre de 2021, si bien, en general, los Estados miembros apoyaron el objetivo global

<sup>26</sup> DO L 107 de 6.4.2022, p. 1.

<sup>27</sup> Doc. 14293/20.

de la propuesta, muchas delegaciones manifestaron sus reservas, sobre todo en lo que se refiere a la transferencia de competencias del Consejo a la Comisión y al cambio hacia 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.

### 3.5. Prórroga del mecanismo de inversión del sujeto pasivo del IVA

El 10 de febrero de 2022, la Comisión publicó una propuesta destinada a prorrogar el período de aplicación del mecanismo opcional de inversión del sujeto pasivo en relación con determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude, y del mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA.

El objetivo de la propuesta es prorrogar, por una parte, la facultad de que disponen los Estados miembros, en virtud del artículo 199 bis de la Directiva sobre el IVA, de aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo —que permite a los Estados miembros designar al destinatario de las entregas o prestaciones como deudor del IVA—, con el fin de combatir el fraude, y, por otra, la posibilidad de utilizar el mecanismo de reacción rápida, previsto en el artículo 199 ter de la misma Directiva, para luchar contra el fraude en casos muy concretos.

La propuesta se estudió en el Grupo «Cuestiones Fiscales», donde fue generalmente bien recibida. Las delegaciones acordaron prolongar la duración propuesta de la prórroga un año, es decir, hasta el 31 de diciembre de 2026.

El Comité Económico y Social Europeo y el Parlamento Europeo emitieron sus dictámenes sobre la propuesta, respectivamente, el 23 de marzo y el 3 de mayo de 2022.

El texto legislativo, ultimado por los juristas-lingüistas, fue adoptado posteriormente por el Consejo

en su sesión del 3 de junio de 2022<sup>28</sup>.

### 3.6. Noveno informe de la Comisión sobre los procedimientos de registro, recaudación y control en materia de IVA

Cada tres años, la Comisión presenta un informe sobre los procedimientos de registro, recaudación y control en materia de IVA conforme a lo dispuesto en el Reglamento (CEE, Euratom) n.º 1553/89 del Consejo, con el objetivo de promover procedimientos de administración del IVA eficientes y eficaces para limitar las pérdidas de ingresos.

La Comisión publicó el 7 de abril de 2022 su noveno informe<sup>29</sup>, que abarca el período 2016-2019, y lo presentó al Grupo de Alto Nivel en la reunión que este celebró el 12 de mayo de 2022. Las delegaciones tomaron nota del informe.

## 4. IMPUESTOS ESPECIALES

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

- Revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía;
- Mecanismo de ajuste en frontera por carbono, para garantizar la integridad medioambiental de las políticas de la UE y evitar la fuga de carbono de un modo compatible con las normas de la Organización Mundial del Comercio (OMC).

Estas dos iniciativas habían sido presentadas por la Comisión Europea en julio de 2021 dentro de un paquete legislativo más amplio, denominado "Objetivo 55" (Fit for 55, en inglés).

Y en el contexto actual de la agresión de la Federación Rusa contra Ucrania, la Unión Europea, al igual que muchas otras regiones del mundo,

<sup>28</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:32022L0890>

<sup>29</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:-52022DC0137>

se enfrenta a un fuerte aumento de los precios de la energía. Esto constituye una gran preocupación para los ciudadanos, las empresas, las instituciones europeas y los gobiernos de toda la UE.

#### 4.1. Revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía

##### Introducción

El 14 de julio de 2021, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (refundición)<sup>30</sup> (en lo sucesivo, «propuesta de DFE», Directiva sobre fiscalidad de la energía).

La propuesta de DFE forma parte del paquete de medidas «Objetivo 55»<sup>31</sup>, con el que se aspira a cumplir los ambiciosos objetivos de la UE de reducir las emisiones en al menos un 55% para 2030, con respecto a los niveles de 1990, y lograr así la neutralidad climática de aquí a 2050. Este conjunto de medidas se compone de una serie de propuestas independientes, tendentes todas ellas a lograr el mismo objetivo: garantizar una transición equitativa, competitiva y ecológica de aquí a 2030 y después de esa fecha. Abarca un abanico de ámbitos de actuación y de sectores económicos: clima, energía y combustibles, transporte, edificios, uso de la tierra y silvicultura.

La propuesta persigue los siguientes objetivos:

- a) ofrecer un marco adaptado que permita contribuir a realizar los objetivos de la Unión de aquí a 2030 y a la consecución de la neutralidad climática de aquí a 2050 en el contexto del Pacto Verde Europeo. Se trataría de armonizar la imposición de los productos energéticos y de la electricidad con las políticas de la UE en materia de energía, medio ambiente y clima, y contribuir así los esfuerzos de la UE por reducir las emisiones;
- b) proporcionar un marco que preserve y mejore el mercado interior de la UE mediante la actuali-

zación del ámbito de los productos energéticos imponibles y de la estructura de los tipos impositivos, así como a través de la racionalización del uso de las exenciones y las reducciones fiscales por parte de los Estados miembros; y

- c) preservar la capacidad de generar ingresos para los presupuestos de los Estados miembros.

En opinión de la Comisión, estos objetivos se lograrían pasando de una imposición basada en el volumen a una basada en el contenido energético, estableciendo una clasificación de tipos impositivos en función de sus resultados ambientales y limitando los incentivos para el uso de los combustibles fósiles. De acuerdo con dicha clasificación, los combustibles fósiles convencionales, como el gasóleo y la gasolina, se gravarían con el tipo más elevado, y la electricidad, con el más bajo.

En 2011, la Comisión ya había propuesto revisar la DFE, si bien retiró su propuesta en 2015 tras una serie de debates infructuosos. Más tarde, el 11 de septiembre de 2019, la Comisión publicó un informe<sup>32</sup> sobre la evaluación de la DFE, en el que señalaba que las normas actuales no contribuyen al nuevo marco normativo de la UE ni a sus objetivos estratégicos en materia de clima y de energía. El 5 de diciembre de 2019, el Consejo ECO-FIN adoptó unas Conclusiones acerca del marco sobre la imposición de los productos energéticos de la UE<sup>33</sup>, en las que hacía hincapié en la importancia de armonizar la fiscalidad de la energía mediante la DFE para garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior. El Consejo se pronunció también a favor de una actualización del marco jurídico para la fiscalidad de la energía que contribuyese a la consecución de objetivos más amplios de la política económica y medioambiental de la UE. En las Conclusiones se invitaba a la Comisión a que velase por que sus propuestas se evalúen plenamente según sus costes y beneficios económicos, sociales y medioambientales. Como preparación de la propuesta de DFE, la Comisión llevó a cabo una

30 10872/21.

31 10849/21.

32 12153/19.

33 14608/19.

consulta pública<sup>34</sup>.

### Estado de los trabajos

Los días 20 y 21 de julio de 2021, en la reunión informal del Grupo «Cuestiones Fiscales» (Alto Nivel), dedicada a los retos futuros en el ámbito de la fiscalidad, las delegaciones ya pudieron manifestar sus valoraciones preliminares sobre el papel que desempeña la fiscalidad en la transición ecológica, durante la sesión de trabajo sobre los aspectos fiscales del Pacto Verde. El 22 de julio de 2021, la Comisión presentó la propuesta de DFE al Comité de Representantes Permanentes (2.ª parte).

El 9 de septiembre de 2021, se iniciaron los debates técnicos en el Grupo «Cuestiones Fiscales» (Fiscalidad Indirecta – Impuestos Especiales/Fiscalidad de la Energía). En esta reunión, la Comisión presentó tanto la propuesta como la evaluación de impacto.

En la reunión del Grupo de Alto Nivel del 23 de septiembre de 2021, la Presidencia eslovena informó a las delegaciones sobre el estado de la cuestión, los trabajos previstos y su intención de avanzar lo máximo posible en este expediente durante su mandato.

El examen técnico de la propuesta en el Grupo prosiguió los días 6 y 20 de octubre y 15 y 24 de noviembre de 2021 con un análisis artículo por artículo. La primera ronda de análisis de todos los artículos finalizó el 24 de noviembre de 2021.

Se formuló un número considerable de preguntas sobre una serie de aspectos de la propuesta, como el paso de la imposición basada en el volumen a la basada en el contenido energético, la introducción de una clasificación de tipos impositivos en función del desempeño ambiental, la fiscalidad de los productos nuevos, la indexación de los tipos mínimos, el tratamiento de los sectores marítimo y de la aviación, así como los vínculos con otros expedientes del paquete de medidas «Objetivo 55».

En la reunión del Grupo de Alto Nivel del 25 de noviembre de 2021, la Presidencia eslovena informó a las delegaciones sobre los resultados de los trabajos y los avances en el expediente, también en el contexto del paquete de medidas «Objetivo 55». El 7 de diciembre de 2021, como punto «A», el Consejo ECOFIN tomó nota del informe de la Presidencia sobre la situación de los trabajos relativos a las propuestas de paquete de medidas «Objetivo 55» tratadas por dicho Consejo, incluida la propuesta de DFE<sup>35</sup>.

En la reunión del Grupo «Cuestiones Fiscales (Alto Nivel)» del 6 de enero de 2022, la Presidencia francesa confirmó su compromiso de hacer avanzar este importante expediente con el objetivo de llegar a un entendimiento común sobre las disposiciones técnicas del proyecto de texto y sus efectos en la imposición de los productos energéticos y de la electricidad al final del período transitorio. Las reuniones del Grupo «Cuestiones Fiscales» bajo Presidencia francesa se celebraron los días 10 de enero, 11 de febrero, 10 de marzo, 8 de abril, 2 de mayo y 1 de junio de 2022.

El análisis abarcó el conjunto de la propuesta, dividiéndose el trabajo en cuatro bloques temáticos: 1) ámbito de los productos imponibles y enfoque del contenido energético, estructura de los tipos al final del período transitorio, energías renovables; 2) niveles mínimos de imposición y contenido de las categorías fiscales, estructura de los tipos en 2023, períodos transitorios e indexación; 3) ayudas estatales y transportes; 4) industria, agricultura, pesca y hogares. Sobre la base de los cambios de impresiones pormenorizados mantenidos en el Grupo, la Presidencia francesa presentó a las delegaciones textos transaccionales parciales sobre los dos primeros bloques.

La Presidencia francesa presentó al Grupo notas de referencia y notas técnicas por temas. Estas notas se han distribuido a los delegados antes de las reuniones con el fin de presentar el análisis que hace de las disposiciones, facilitar los debates y recoger las posiciones de los Estados miem-

<sup>34</sup> [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12227-Revision-of-the-Energy-Tax-Directive-/public-consultation\\_es](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12227-Revision-of-the-Energy-Tax-Directive-/public-consultation_es)

<sup>35</sup> 14574/21.

etros que sirven de base para la redacción de proyectos transaccionales sobre los dos primeros bloques. Los cambios de impresiones permitieron a las delegaciones comprender mejor las disposiciones de la propuesta y cómo funcionará esta en la práctica. También se han realizado progresos tangibles en la comprensión de las repercusiones de la propuesta, en particular en lo que se refiere al ámbito de los productos imponibles, la articulación con las normas horizontales en materia de impuestos especiales [Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019], el contenido de las categorías fiscales de productos y su actualización, las consecuencias prácticas del enfoque basado en el contenido energético, en particular en lo que se refiere a la imposición de los productos mezclados, el alcance del período transitorio y la indexación de los tipos mínimos. La Presidencia francesa ha procurado imprimir una coherencia mayor, concretamente por lo que se refiere a las definiciones y los umbrales, con las demás Directivas relacionadas con la energía, en particular las siguientes, que se están revisando en la actualidad: Directiva (UE) 2018/2001, de 11 de diciembre de 2018, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y Directiva 2012/27/UE, de 25 de octubre de 2012, relativa a la eficiencia energética. La relación entre la Directiva y las normas sobre ayudas estatales también ha sido objeto de un debate más profundo con los servicios de la Comisión.

Sobre la base de los debates mantenidos hasta la fecha sobre la propuesta de DFE, la Presidencia francesa considera que, si bien los objetivos de la misma no se ponen en entredicho, los Estados miembros conceden importancia a la preservación de la competitividad de la UE y al examen de los efectos de la futura DFE para los hogares, determinados sectores de actividad y la economía en su conjunto.

La Presidencia francesa acoge con satisfacción el interés que han mostrado los Estados miembros por profundizar en el debate sobre esta propuesta y considera que, dada su complejidad, serán necesarios nuevos debates técnicos en el Grupo «Cuestiones Fiscales», ya que las dele-

gaciones deben trabajar sobre posibles soluciones transaccionales en relación con una amplia gama de cuestiones.

Para ello, es conveniente profundizar en los siguientes aspectos:

- a) la delimitación de las categorías fiscales y los niveles mínimos de imposición, incluida la posibilidad de aplicar un régimen de excepción a determinados productos (como el gas y el GLP);
- b) la aplicación de las nuevas normas de clasificación entre categorías de productos y «niveles iguales de imposición» en una misma categoría de productos, en particular la propuesta de suprimir la posibilidad de diferenciar el tipo impositivo del gasóleo profesional para el transporte por carretera;
- c) el ritmo de aplicación de las nuevas normas y de la supresión de las exenciones para los sectores marítimo, incluida la pesca, y de la aviación, y los tipos mínimos aplicables a dichos sectores;
- d) el tratamiento de los productos mixtos, en particular la medición de su contenido energético;
- e) la interacción entre las normas sobre ayudas de Estado (en particular, el Reglamento General de Exención por Categorías, actualmente en fase de revisión) y la futura DFE;
- f) los vínculos con otros expedientes del paquete de medidas «Objetivo 55», en particular la Directiva sobre Fuentes de Energía Renovables y la Directiva relativa a la Eficiencia Energética, en concreto como referencia para la determinación de los productos energéticos en el ámbito de aplicación de la DFE;
- g) el alcance de la inclusión de nuevos productos en el ámbito de aplicación de la Directiva.

La Presidencia francesa toma nota de que los Estados miembros se han comprometido a proseguir los trabajos sobre la base de la propuesta de la Comisión. Sin embargo, por ahora es demasiado pronto para formular observaciones definitivas sobre el contenido de un posible acuerdo

transaccional con vistas a una orientación general del Consejo sobre este expediente legislativo.

El Comité Económico y Social y el Comité de las Regiones emitieron sus dictámenes el 20 de enero de 2022<sup>36</sup> y el 27 de abril de 2022<sup>37</sup>, respectivamente. Aún está pendiente el dictamen del Parlamento Europeo.

#### 4.2. Mecanismo de ajuste en frontera por carbono

Como parte del paquete de medidas “Objetivo 55” o “Fit for 55” destinado a reducir las emisiones de gases de efecto invernadero de la UE en un 55% para 2030, el Parlamento Europeo dio un paso importante el 22 de junio de 2022 al votar sobre el nuevo mecanismo de ajuste en frontera de carbono de la UE (más conocido como CBAM, por sus siglas en inglés: *carbon border adjustment mechanism*)<sup>38</sup>. Esto se produjo tras la propuesta de la Comisión Europea de julio de 2021 y el acuerdo dentro del Consejo en marzo de 2022, complementado por su decisión sobre la reforma del Régimen de comercio de derechos de emisión de la UE (RCDE UE) el 28 de junio de 2022.

La Presidencia francesa del Consejo había hecho del CBAM una de sus principales prioridades. Y estos acuerdos en primera lectura de los dos colegisladores de la UE representan un gran logro.

Sin embargo, dado que las posiciones de las tres instituciones difieren en algunos puntos importantes, todavía quedan por delante importantes decisiones políticas para llegar a un acuerdo final entre los colegisladores, que comenzarán las negociaciones de trílogos en el otoño de 2022.

En una publicación elaborada por el *think tank* Europe Jacques Delors<sup>39</sup>, se detalla que, en ge-

neral, la posición del Consejo es muy similar a la propuesta inicial de la Comisión:

- Ambas instituciones defienden la misma fase transitoria de tres años, de 2023 a 2025, con el objetivo de alcanzar la aplicación plena a partir del 1 de enero de 2026.
- Cubren los mismos cinco sectores. Ninguna institución cubre las emisiones indirectas que incluyen el consumo de electricidad.
- El ritmo de eliminación progresiva de los derechos de emisión gratuitos del RCDE es idéntico y comienza a partir de 2026, con una eliminación completa a finales de 2035.
- Tienen una timidez similar con respecto a la implementación, ya que dejan la mayor parte en manos de las autoridades nacionales competentes.

El punto crucial de la posición del Consejo sigue siendo la eliminación progresiva de las asignaciones gratuitas. Esto es clave para determinar la compatibilidad del CBAM con la OMC, es decir, evitar la doble protección de las industrias de la UE, al menos durante el período más breve posible. El ritmo acordado por el Consejo es demasiado lento.

La reforma del RCDE UE tendrá que ser algo más que una eliminación gradual que comience en 2026 y finalice en 2035.

Por el contrario, el Parlamento Europeo es más ambicioso y envía un mensaje contundente:

- Acelera el ritmo de implementación y, aunque prevé un período de transición más largo de cuatro años, esto se compensa con la aplicación completa antes de 2032.
- Amplía el alcance en términos de productos (añadiendo cuatro nuevos) y tipos de emisiones (incluidas las emisiones indirectas). Si bien es adecuado desde el punto de vista climático, tal alcance puede ser difícil de implementar en la etapa inicial del CBAM en vista de los desafíos estadísticos y técnicos que esto plantea.
- Afirma la necesidad de coherencia entre el CBAM y el RCDE UE para respetar los principios de la OMC y, por lo tanto, aboga por una elimi-

<sup>36</sup> 5615/22.

<sup>37</sup> <https://webapi2016.COR.europa.eu/v1/documents/cor-2021-04801-00-00-ac-tra-es.docx/content>

<sup>38</sup> [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2022-0248\\_EN.html](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2022-0248_EN.html)

<sup>39</sup> [https://europejacquesdelors.cdn.prismic.io/europejacquesdelors/58a9f220-f8b6-4773-a079-b4a6574c3e04\\_GT9\\_EN\\_Lamy\\_Pons%-2CGarzon.pdf](https://europejacquesdelors.cdn.prismic.io/europejacquesdelors/58a9f220-f8b6-4773-a079-b4a6574c3e04_GT9_EN_Lamy_Pons%-2CGarzon.pdf)

nación más temprana de los derechos de emisión gratuitos, para 2032. Esto es de vital importancia.

- Propone un nuevo sistema de implementación a nivel de la UE, una agencia centralizada, para garantizar una aplicación uniforme en las fronteras de la UE. Esto demuestra pragmatismo y sensibilidad a los riesgos de trato diferencial de las importaciones por parte de 27 autoridades nacionales.

Pero la posición del Parlamento también tiene su punto negro, que es la introducción de un mecanismo de ajuste de exportaciones.

La cuestión de la competitividad de las industrias de la UE en el escenario mundial está en el centro del debate. Cada institución aún tiene que encontrar su camino en torno a dos herramientas: las asignaciones gratuitas, que se consideran una defensa contra las importaciones, y los descuentos a la exportación, que se defienden para corregir la posición competitiva de las exportaciones que estarán sujetas nuevamente al RCDE UE. Estas dos herramientas políticas no afectarían a las mismas industrias, pero tienen en común intentar proteger a algunos sectores de la reforma del RCDE UE e introducir un trato discriminatorio contra terceros países.

#### 4.3. Tiendas libres de impuestos en la terminal francesa del túnel bajo el canal de la Mancha

El 16 de diciembre de 2021, la Comisión presentó al Consejo una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican la Directiva 2008/118/CE y la Directiva (UE) 2020/262 en lo que respecta a las tiendas libres de impuestos situadas en la terminal francesa del túnel bajo el canal de la Mancha.

El objetivo de esta propuesta era autorizar la reapertura de las tiendas libres de impuestos en la terminal francesa de la conexión fija del canal de la Mancha tras la retirada del Reino Unido de la Unión Europea.

La propuesta fue estudiada por el Grupo «Reino Unido» y el Grupo «Cuestiones Fiscales».

El Comité Económico y Social Europeo y el Parlamento Europeo emitieron sus dictámenes el 23 de febrero y el 9 de marzo de 2022, respectivamente.

El Consejo ECOFIN adoptó posteriormente la Directiva en su sesión del 5 de abril de 2022.

La Directiva se publicó en el Diario Oficial de 6 de abril de 2022<sup>40</sup>.

#### 5. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINCIERAS

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 la actualidad, diez Estados miembros siguen participando en esta cooperación reforzada: 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 sobre este expediente se resumieron en el anterior informe del Consejo ECOFIN al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales<sup>41</sup>.

En las Conclusiones que adoptó en su reunión de los días 17 a 21 de julio de 2020<sup>42</sup> (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 Plurianual, 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<sup>43</sup> recientemente que, «en caso

<sup>40</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CE-Lex:32022L0543>

<sup>41</sup> 8891/20, apartados 67 a 70, y 14863/19, apartados 104 a 110.

<sup>42</sup> EUCO 10/20.

<sup>43</sup> 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

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».

## 6. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA

### 6.1. Cooperación administrativa con Noruega en el ámbito del IVA

El 26 de abril de 2022, la Comisión presentó al Consejo una Recomendación de Decisión del Consejo por la que se autoriza a la Comisión a entablar negociaciones con vistas a modificar el Acuerdo entre la Unión Europea y el Reino de Noruega en materia de cooperación administrativa, lucha contra el fraude y cobro de créditos en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, así como las directrices de negociación fueron adoptadas por el Consejo ECOFIN el 17 de junio de 2022<sup>44</sup>.

Las negociaciones previstas para la modificación del Acuerdo UE-Noruega en materia de cooperación administrativa, lucha contra el fraude y cobro de créditos en el ámbito del IVA<sup>45</sup> tienen dos objetivos:

- a) proporcionar a los Estados miembros, en la medida de lo posible y de lo necesario, nuevos instrumentos de cooperación con Noruega similares a los introducidos en el Reglamento (CE) n.º 904/2010 mediante el Reglamento (UE) 2018/1541, y
- b) actualizar las referencias jurídicas de la Directiva 95/46/CE mediante remisiones al Reglamento (UE) 2016/679.

propio basado en el impuesto sobre las transacciones financieras.

<sup>44</sup> 8461/22 ADD 1.

<sup>45</sup> DO L 195 de 1.8.2018, p. 3.

El proyecto de directrices de negociación, que se adjuntarán a la Decisión del Consejo, contiene más precisiones.

Al término de la reunión del Grupo «Cuestiones Fiscales» (Fiscalidad Indirecta) del 2 de mayo de 2022, todas las delegaciones manifestaron que podían apoyar el contenido del proyecto de Decisión del Consejo y de las directrices de negociación que había propuesto la Comisión.

La Decisión del Consejo por la que se autoriza la apertura de negociaciones con el Reino de Noruega para modificar el Acuerdo entre la Unión Europea y el Reino de Noruega en materia de cooperación administrativa, lucha contra el fraude y cobro de créditos en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, así como las directrices de negociación fueron adoptadas por el Consejo ECOFIN el 17 de junio de 2022<sup>46</sup>.

### 6.2. Cooperación administrativa con otros terceros países en el ámbito del IVA

En lo que respecta a otros terceros países aparte de Noruega, en la reunión del Grupo de Alto Nivel celebrada el 12 de mayo de 2022, la Comisión informó a las delegaciones de los Estados miembros sobre las siguientes cuestiones:

- a) los aspectos relacionados con el IVA de los debates con el Reino Unido en el contexto del Protocolo relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos y derechos<sup>47</sup>;
- b) la fase inicial de los contactos preliminares con las autoridades de Australia, Canadá, Nueva Zelanda y Japón, por lo que respecta a las posibilidades de seguir trabajando en pos de una cooperación administrativa en el ámbito del IVA. La Comisión señaló que estas conversaciones preliminares continúan solo con Japón, ya que, de momento, los contactos con Australia,

<sup>46</sup> 8901/22 y 9643/22.

<sup>47</sup> DO L 149 de 30.4.2021, p. 10.

Canadá y Nueva Zelanda no han dado resultados satisfactorios.

c) las negociaciones con las autoridades de la República Popular China con vistas a la celebración de un memorando de entendimiento no vinculante (posible futuro marco de cooperación administrativa entre la UE y China en el ámbito del IVA)<sup>48</sup>. La Comisión indicó que estas negociaciones están ahora en suspenso.

Se recuerda que, en lo que respecta a la negociación y celebración de instrumentos no vinculantes con arreglo al Derecho de la Unión (como el mencionado memorando de entendimiento) y de conformidad con los requisitos del Tratado de la UE (en concreto, el artículo 16, apartado 1, del TUE), la definición de políticas sigue siendo una prerrogativa del Consejo. Por consiguiente, corresponde al Consejo evaluar si redonda en interés de la Unión iniciar tal diálogo (negociaciones) sobre un posible memorando de entendimiento no vinculante. Por otra parte, a raíz de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-660/13 (Memorándum de Acuerdo con Suiza), los secretarios generales del Consejo, la Comisión y el Servicio Europeo de Acción Exterior acordaron, en 2017, las disposiciones aplicables a los instrumentos no vinculantes<sup>49</sup>. Esas disposiciones se aplican a todos los instrumentos no vinculantes, independientemente del ámbito de actuación y de quién represente a la Unión en las negociaciones con el tercero o terceros, e independientemente de la denominación o forma del instrumento.

Se entiende que la Comisión seguirá informando regularmente a los Estados miembros de los avances de estas negociaciones (y también de cualquier otro contacto en este ámbito con países no pertenecientes a la UE), y que se dirigirá al Consejo al término de las negociaciones para solicitar, de conformidad con el Derecho de la Unión, su autorización para la firma del instru-

mento no vinculante en nombre de la Unión.

### **6.3. Rusia y Bielorrusia: mejora de la aplicación de las medidas restrictivas de la UE mediante instrumentos de política tributaria**

En el contexto de la agresión de Rusia contra Ucrania, y con la participación de la República de Bielorrusia, la Presidencia francesa organizó reuniones del Grupo «Cuestiones Fiscales» los días 27 de abril y 25 de mayo de 2022 para examinar una serie de medidas que los Estados miembros podrían tomar para apoyar la aplicación de las medidas restrictivas de la UE y prevenir que se eludan mediante instrumentos de cooperación fiscal.

En primer lugar, los Estados miembros señalaron que las acciones de Rusia y Bielorrusia eran muy perjudiciales para el entorno de cooperación con ambos países en materia de fiscalidad en el marco de los instrumentos multilaterales y bilaterales del Derecho internacional.

Debido al cambio fundamental de circunstancias provocado por las acciones de estos países, los Estados miembros de la UE han decidido suspender con ambos países todo intercambio de información con fines fiscales.

En segundo lugar, los Estados miembros de la UE examinaron una serie de medidas dirigidas a intensificar el recurso a la cooperación administrativa y a otros instrumentos en materia fiscal en el contexto de la aplicación de las medidas restrictivas.

Los Estados miembros acordaron seguir estudiando la realización de intercambios espontáneos de información sobre las personas y entidades incluidas en la lista del anexo I del Reglamento (UE) n.º 269/2014 y la creación informal de una plataforma temporal de cooperación ad hoc para facilitar los debates sobre la aplicación de las medidas restrictivas en el ámbito fiscal.

Los Estados miembros también debatieron otras posibles medidas para apoyar la eficacia de las medidas restrictivas de la UE: recurrir en mayor

48 El 10 de marzo de 2021, el Consejo autorizó a la Comisión, con una serie de observaciones (CM 1978/21 LIMITE, con más precisiones en ST 6351/21 LIMITE), para entablar negociaciones con las autoridades de la República Popular China, con vistas a la celebración de un memorando de entendimiento no vinculante.

49 15367/17.

medida a auditorías fiscales con respecto a las personas y entidades incluidas en la lista, según proceda; coordinar las solicitudes de información fiscal y de realización de auditorías fiscales simultáneas que los Estados miembros de la UE dirijan a terceros países en el marco del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de OCDE, o hacer balance de manera coordinada de la información financiera intercambiada con países europeos no pertenecientes a la Unión.

Por último, los Estados miembros acogieron favorablemente la petición de que se preste más atención a las posibles devoluciones de impuestos que beneficien a personas o entidades incluidas en la lista de personas sancionadas, siempre que sea posible.

El Grupo «Cuestiones Fiscales» seguirá la evolución de la situación en lo que respecta a las medidas mencionadas.

En su reunión del 18 de mayo de 2022, el Comité de Representantes Permanentes tomó nota de estos trabajos.

Aparte de estas medidas tomadas por el Consejo de la UE para hacer frente a la invasión de Ucrania por parte de Rusia, la Comisión Europea presentó el 23 de marzo de 2022 la comunicación “Salvaguardar la seguridad alimentaria y reforzar la resiliencia de los sistemas”<sup>50</sup>, una serie de acciones a corto y medio plazo para hacer frente a la crisis del mercado agroalimentario. La Comisión consideró necesario un apoyo específico a los productores, pero sin socavar los objetivos a largo plazo de un sistema alimentario más resiliente y sostenible.

Entre las medidas propuestas en relación a la asequibilidad de los alimentos para los hogares con bajos ingresos, se encuentra una relativa al IVA:

- Reducción de los tipos del IVA: Para aliviar el impacto de los elevados precios de los alimentos

<sup>50</sup> <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7426-2022-INIT/es/pdf>

en los más vulnerables, los EEMM pueden aplicar tipos reducidos del impuesto sobre el valor añadido y animar a los operadores económicos a reducir el precio para los consumidores. En diciembre de 2021, el Consejo acordó una reforma de los tipos del IVA a escala de la UE<sup>51</sup>, que permite a los EEMM seguir reduciendo sus tipos, hasta el 0%, sobre determinados bienes y servicios que abordan las necesidades básicas, en particular los alimentos. Los EEMM ya pueden hacer uso de esta posibilidad, así como efectuar transferencias a tanto alzado a los hogares como una solución eficiente y eficaz para abordar la asequibilidad.

#### **6.4. Programa «Fiscalis» para la cooperación en el ámbito de la fiscalidad**

El programa «Fiscalis» tiene como objetivo ayudar a las autoridades fiscales a mejorar el funcionamiento del mercado interior, promover la competitividad, luchar contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y la elusión fiscal y mejorar la recaudación impositiva.

El 28 de febrero de 2022, la Comisión presentó al Grupo de Alto Nivel el informe de situación de 2020 sobre el programa «Fiscalis»<sup>52</sup>, y el 12 de mayo de 2022, el informe de 2021<sup>53</sup>. Los informes ofrecen una síntesis de los avances logrados por el programa «Fiscalis», los principales resultados conseguidos, los problemas encontrados y la experiencia adquirida en cada uno de esos años. El año 2021 fue el primer año de aplicación del nuevo programa «Fiscalis» dentro del marco financiero plurianual 2021-2027.

El 12 de mayo, la Comisión también informó al Grupo de Alto Nivel sobre la participación de terceros países en el programa «Fiscalis».

#### **6.5. Impuestos a las criptomonedas**

El 25 de abril de 2022, el Subcomité de Asuntos Fiscales del Parlamento Europeo (Subcomité FISC)

<sup>51</sup> [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es\\_ip\\_21\\_6608](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es_ip_21_6608)

<sup>52</sup> 6009/22.

<sup>53</sup> 8383/22.

debatío el tema de la fiscalidad de las criptomonedas, iniciando la sesión con un informe preliminar<sup>54</sup> que propone políticas de precaución por parte de la UE para gravar los criptoactivos. El Parlamento tiene poco poder legislativo cuando se trata de impuestos, pero la Comisión Europea al menos tendrá que responder a las sugerencias del Subcomité FISC.

El informe se ha redactado cuando la OCDE está desarrollando nuevos estándares para que las empresas de criptomonedas recopilen información sobre sus usuarios y luego informen a las autoridades fiscales. Es probable que la Comisión incluya estos estándares en la Directiva sobre Cooperación Administrativa (DCA) de la UE una vez que la OCDE haya presentado su trabajo a los países del G-20 en octubre de 2022.

Este tipo de transparencia está bien, pero no necesariamente debería conducir a un impuesto de la UE sobre todas las cripto-transacciones, según la eurodiputada portuguesa Lídia Pereira (PPE). En la sesión del Parlamento<sup>55</sup>, Pereira, autora del borrador del informe, pide un debate para establecer los parámetros para combatir la evasión de impuestos y garantizar que la nueva criptoindustria no se ahogue antes de nacer. "Tenemos que salvaguardar [la capacidad de] los actores financieros para cumplir con sus obligaciones, pero debemos evitar sobrecargar una industria emergente", dijo. Por ello, Pereira cree que la Comisión debería establecer una plataforma de capacitación para formar a las autoridades fiscales nacionales sobre cómo detectar y combatir el fraude fiscal y la evasión en el criptomercado.

Las actualizaciones de la DCA y la plataforma ayudarían a los formuladores de políticas a identificar las políticas correctas a seguir. Luego, la Comisión debería considerar si los criptoactivos pueden vincularse a su proyecto de ley BEFIT (Business in Europe: Framework for Income Taxation),

previsto para el próximo año.

## 7. PROCEDIMIENTOS DE INFRACCIÓN

### 7.1. Introducción

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

#### Etapas del procedimiento de infracción

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

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

- La Comisión envía una carta de emplazamiento requiriendo más información al Estado miembro, que dispone de un determinado plazo de tiempo (por lo general, dos meses) para enviar una respuesta pormenorizada.

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

<sup>54</sup> DRAFT REPORT on the impact of new technologies on taxation: crypto and blockchain (2021/2201(INI))

<sup>55</sup> Se puede acceder en: [https://multimedia.europarl.europa.eu/en/webstreaming/subcommittee-on-tax-matters\\_20220425-1345-COMMITTEE-FISC](https://multimedia.europarl.europa.eu/en/webstreaming/subcommittee-on-tax-matters_20220425-1345-COMMITTEE-FISC)

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

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

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

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

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

## 7.2. Cartas de emplazamiento

6 abril 2022: la Comisión exige a ALEMANIA que ponga en consonancia con la legislación de la UE sus normas sobre la imposición de los dividendos e intereses abonados a las organizaciones benéficas

La Comisión ha decidido enviar una carta de emplazamiento a Alemania [INFR(2022)4000]<sup>56</sup>, exigiéndole que modifique su legislación relativa a la imposición de los dividendos y los intereses abonados a las organizaciones benéficas. Con arreglo a la legislación fiscal alemana, los divi-

<sup>56</sup> [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement\\_decisions/?typeOfSearch=false&active\\_on-ly=0&noncom=0&r\\_dossier=INFR%282022%294000&decision\\_date\\_from=&decision\\_date\\_to=&title=&submit=Search&lang\\_code=es](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=false&active_on-ly=0&noncom=0&r_dossier=INFR%282022%294000&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search&lang_code=es)

dendos e intereses abonados a las entidades benéficas que tengan su domicilio social o su sede de dirección en Alemania están exentos de la retención en origen, o bien se devuelven dichas retenciones en origen. Sin embargo, los dividendos e intereses abonados a organizaciones benéficas comparables establecidas en otros Estados miembros de la UE o del EEE y en terceros países se gravan a un tipo del 25 %, a menos que un acuerdo pertinente de doble imposición prevea un tipo reducido. Esta diferencia de trato para los dividendos e intereses nacionales y transfronterizos abonados a las organizaciones benéficas parece constituir una restricción a la libre circulación de capitales, amparada por el artículo 63 del TFUE<sup>57</sup> y el artículo 40 del Acuerdo EEE<sup>58</sup>. Si Alemania no da una respuesta satisfactoria en los próximos dos meses, la Comisión podría decidir enviar un dictamen motivado.

19 mayo 2022: la Comisión pide a ALEMANIA que adapte sus normas fiscales sobre los contratos de ahorro voluntario para pensiones («contratos Riester-Rente») celebrados después del 1 de enero de 2010 a la legislación de la UE

La Comisión ha decidido enviar una carta de emplazamiento a Alemania [INFR(2022)4014]<sup>59</sup> pidiéndole que modifique su legislación fiscal sobre los contratos de ahorro voluntario para pensiones. Estas normas niegan a los residentes alemanes que trabajan en otro Estado de la UE o del EEE una bonificación de ahorro para pensiones y una deducción fiscal especial para los contratos de ahorro para pensiones celebrados después del 1 de enero de 2010. Para poder beneficiarse de estas ventajas, una persona debe estar sujeta actualmente al plan de pensiones reglamentario alemán. En general, es obligatorio que un trabajador por cuenta ajena esté afiliado al sistema de seguridad social de un único Estado miembro, que es, en principio, el Estado en el que tiene su empleo. Por lo tanto, una perso-

<sup>57</sup> <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CE-Lex:12008E063:es:HTML>

<sup>58</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CE-Lex%3A21994A0103%2801%29>

<sup>59</sup> [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement\\_decisions/?typeOfSearch=false&active\\_on-ly=0&noncom=0&r\\_dossier=INFR%282022%294014&decision\\_date\\_from=&decision\\_date\\_to=&title=&submit=Search&lang\\_code=es](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=false&active_on-ly=0&noncom=0&r_dossier=INFR%282022%294014&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search&lang_code=es)

na que reside en Alemania pero trabaja en otro Estado miembro está sujeta a la legislación en materia de seguridad social del Estado miembro en el que trabaja y no puede optar por cotizar al plan de pensiones reglamentario alemán. No obstante, dicho trabajador puede decidir participar en un plan de pensiones voluntario en Alemania mediante la celebración de un contrato de ahorro para pensiones. Sin embargo, este trabajador, que de otro modo tributa por sus ingresos laborales extranjeros en Alemania, quedará excluido de las ventajas antes mencionadas de este contrato concreto. Así pues, la legislación alemana parece constituir una restricción a la libre circulación de los trabajadores, amparada por el artículo 45 del TFUE<sup>60</sup> y el artículo 28 del Acuerdo EEE<sup>61</sup>. En ausencia de una respuesta satisfactoria de Alemania en un plazo de dos meses, la Comisión podría enviar un dictamen motivado a las autoridades alemanas.

### 7.3. Dictámenes motivados

#### 15 julio 2022: la Comisión toma medidas adicionales contra GRECIA por incumplir las normas de la Unión en materia de IVA aplicables a los servicios postales

La Comisión ha decidido enviar un dictamen motivado a Grecia [INFR(2020)4049]<sup>62</sup> por no aplicar correctamente las normas en materia de IVA aplicables a los servicios postales incluidas en la Directiva sobre el IVA (Directiva 2006/112/CE del Consejo)<sup>63</sup> y aclaradas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asuntos C-357/07, de 23 de abril de 2009<sup>64</sup>, y C-4/18, de 16 de octubre de 2019<sup>65</sup>). Esta Directiva establece una exención del IVA para determinados servicios postales con el fin de fomentar actividades específicas de interés general. Con este fin, los servicios pos-

tales que satisfacen las necesidades esenciales de la población (servicios denominados «servicios postales universales») están exentos del IVA y, por tanto, se ofrecen a un coste reducido. En cambio, los servicios postales cuyas condiciones se han negociado individualmente con los clientes, como los envíos masivos, los descuentos especiales, los acuerdos comerciales con organizaciones específicas y otros servicios que no forman parte del servicio postal universal, no pueden acogerse a la exención del IVA.

Grecia exime del IVA a todos los servicios postales prestados por el servicio griego de Correos, EATA, incluidos los que no forman parte de esos servicios postales universales. Por este motivo, Grecia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva sobre el IVA.

Si el país no proporciona una respuesta satisfactoria en un plazo de dos meses, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

#### 15 julio 2022: la Comisión insta a CHIPRE a transponer nuevas normas sobre exenciones temporales del IVA relativas a las importaciones y a determinados suministros en respuesta a la pandemia de COVID-19

La Comisión ha enviado un dictamen motivado a Chipre [INFR(2022)0039]<sup>66</sup> por no haber notificado las medidas de transposición al Derecho nacional de la Directiva (UE) 2021/1159 del Consejo<sup>67</sup>, por la que se establecen exenciones temporales del IVA relativas a las importaciones y a determinados suministros en respuesta a la pandemia de COVID-19. Esta Directiva prevé medidas temporales destinadas a abordar la crisis sanitaria provocada por la pandemia de COVID-19. Los Estados miembros debían adoptar y publicar las disposiciones nacionales necesarias a más tardar el 31 de diciembre de 2021.

La Comisión envió una carta de emplazamiento

<sup>60</sup> <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CE-Lex:12008E045:es:HTML>

<sup>61</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/ALL/?uri=CE-Lex%3A21994A0103%2801%29>

<sup>62</sup> [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement\\_decisions/?typeOfSearch=false&active\\_on-ly=0&noncom=0&r\\_dossier=INFR%282020%294049&decision\\_date\\_from=&decision\\_date\\_to=&title=&submit=Search&lang\\_code=es](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=false&active_on-ly=0&noncom=0&r_dossier=INFR%282020%294049&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search&lang_code=es)

<sup>63</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CE-Lex%3A02006L0112-20220406>

<sup>64</sup> <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=es&num=C-357/07>

<sup>65</sup> <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-4/18&language=es>

<sup>66</sup> [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement\\_decisions/?typeOfSearch=true&active\\_on-ly=1&noncom=0&r\\_dossier=INFR%282022%290039&decision\\_date\\_from=&decision\\_date\\_to=&title=&submit=Search&lang\\_code=es](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=true&active_on-ly=1&noncom=0&r_dossier=INFR%282022%290039&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search&lang_code=es)

<sup>67</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CE-Lex%3A32021L1159>

sobre esta cuestión a ocho Estados miembros, entre ellos Chipre, en enero de 2022. Hasta la fecha, Chipre no ha notificado a la Comisión ninguna medida de transposición. El país dispone ahora de dos meses para responder y adoptar las medidas necesarias; una vez transcurrido ese plazo, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

15 julio 2022: la Comisión insta a GRECIA, LETONIA y PORTUGAL a transponer las nuevas normas sobre impuestos especiales

La Comisión ha decidido enviar dictámenes motivados a Grecia [INFR(2022)0063]<sup>68</sup>, Letonia [INFR(2022)0128]<sup>69</sup> y Portugal [INFR(2022)0160]<sup>70</sup> por no haber notificado las medidas de transposición al Derecho nacional de la Directiva (UE) 2020/262<sup>71</sup>, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (versión refundida). Esta Directiva, que deroga y sustituye a la Directiva 2008/118/CE<sup>72</sup>, establece disposiciones comunes aplicables a todos los productos sujetos a impuestos especiales. Establece varias normas nuevas, que serán aplicables a partir del 13 de febrero de 2023. El plazo que tenían los Estados miembros para transponer esta Directiva concluyó el 31 de diciembre de 2021.

La Comisión envió cartas de emplazamiento a diecisésis Estados miembros, entre ellos Grecia, Letonia y Portugal, sobre esta cuestión en enero de 2022. Hasta la fecha, ni Grecia, ni Letonia ni Portugal han notificado medida alguna de transposición a la Comisión. Estos Estados miembros disponen ahora de dos meses para cumplir la obligación de transposición y notificarlo a la Co-

misión. De no hacerlo, la Comisión podría optar por remitir los asuntos al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

15 julio 2022: la Comisión insta a PORTUGAL a transponer las nuevas normas de la Unión relativas a los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas

La Comisión ha decidido enviar un dictamen motivado a Portugal [INFR(2022)0162]<sup>73</sup> por no garantizar la transposición de las nuevas normas de la Unión sobre la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas [Directiva (UE) 2020/1151 del Consejo]<sup>74</sup>. La Directiva establece un sistema de certificación a escala de la Unión para los artesanos y pequeños productores de alcohol, que facilita el acceso de estos a tipos reducidos de impuestos especiales en toda la Unión. El plazo que tenían los Estados miembros para transponer esta Directiva concluyó el 31 de diciembre de 2021.

En enero de 2022, la Comisión envió cartas de emplazamiento a once Estados miembros, entre ellos Portugal, porque no habían transpuesto la Directiva. Hasta la fecha, Portugal no ha notificado a la Comisión ninguna medida de transposición. El país dispone ahora de dos meses para cumplir la obligación de transposición y notificarlo a la Comisión; una vez transcurrido ese plazo, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

15 julio 2022: La Comisión insta a GRECIA y ESPAÑA a comunicar las medidas de ejecución de las normas sobre asimetrías híbridas con terceros países de la Directiva contra la elusión fiscal

La Comisión Europea ha decidido enviar dictámenes motivados a Grecia [INFR(2022)0058]<sup>75</sup> y

<sup>68</sup> [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement\\_decisions/?typeOfSearch=true&active\\_only=1&noncom=0&r\\_dossier=INFR%282022%290063&decision\\_date\\_from=&decision\\_date\\_to=&title=&submit=Search&lang\\_code=es](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=true&active_only=1&noncom=0&r_dossier=INFR%282022%290063&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search&lang_code=es)

<sup>69</sup> [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement\\_decisions/?typeOfSearch=true&active\\_only=1&noncom=0&r\\_dossier=INFR%282022%290128&decision\\_date\\_from=&decision\\_date\\_to=&title=&submit=Search&lang\\_code=es](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=true&active_only=1&noncom=0&r_dossier=INFR%282022%290128&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search&lang_code=es)

<sup>70</sup> [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement\\_decisions/?typeOfSearch=true&active\\_only=1&noncom=0&r\\_dossier=INFR%282022%290160&decision\\_date\\_from=&decision\\_date\\_to=&title=&submit=Search&lang\\_code=es](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=true&active_only=1&noncom=0&r_dossier=INFR%282022%290160&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search&lang_code=es)

<sup>71</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CE-Lex:32020L0262&from=ES>

<sup>72</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=ce-lex%3A32008L0118>

<sup>73</sup> [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement\\_decisions/?typeOfSearch=true&active\\_only=1&noncom=0&r\\_dossier=INFR%282022%290162&decision\\_date\\_from=&decision\\_date\\_to=&title=&submit=Search&lang\\_code=es](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=true&active_only=1&noncom=0&r_dossier=INFR%282022%290162&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search&lang_code=es)

<sup>74</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CE-Lex%3A32020L1151&qid=1654033477698>

<sup>75</sup> [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement\\_decisions/?typeOfSearch=true&active\\_only=1&noncom=0&r\\_dossier=INFR%282022%290058&decision\\_date\\_from=&decision\\_date\\_to=&title=&submit=Search&lang\\_code=es](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=true&active_only=1&noncom=0&r_dossier=INFR%282022%290058&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search&lang_code=es)

España [INFR(2022)0070]<sup>76</sup> por no haber comunicado las medidas nacionales necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 9 bis de la Directiva (UE) 2017/1952 del Consejo<sup>77</sup>, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164<sup>78</sup> en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países. Estas normas impiden que los contribuyentes aprovechen las diferencias entre los sistemas fiscales para pagar menos impuestos, o no pagar ninguno, y evitan la erosión de las bases imponibles de los Estados miembros. El plazo para comunicar las normas finalizaba el 31 de diciembre de 2021. En ausencia de una comunicación completa de todas las medidas de ejecución nacionales, la Comisión podría decidir remitir los asuntos al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

#### 7.4. Remisiones al Tribunal de Justicia

##### Fiscalidad de los automóviles

19 mayo 2022: la Comisión decide llevar a MALTA ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con la legislación sobre el impuesto anual de circulación

La Comisión ha decidido llevar a Malta [INFR(2018)2362]<sup>79</sup> ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por gravar los automóviles de segunda mano importados de otros Estados miembros en mayor medida que los comprados en el mercado maltés. A falta de armonización de los impuestos sobre automóviles, cada Estado miembro puede organizar sus medidas fiscales de acuerdo con sus propias evaluaciones. Sin embargo, el artículo 110 del TFUE<sup>80</sup> obliga a cada Estado miembro a seleccionar y organizar los impuestos sobre automóviles de manera que

<sup>76</sup> [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement\\_decisions/?typeOfSearch=true&active\\_on-ly=1&noncom=0&r\\_dossier=INFR%282022%290070&decision\\_date\\_from=&decision\\_date\\_to=&title=&submit=Search&lang\\_code=es](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=true&active_on-ly=1&noncom=0&r_dossier=INFR%282022%290070&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search&lang_code=es)

<sup>77</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CE-LEX%3A32017L0952>

<sup>78</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=ce-lex:32016L1164>

<sup>79</sup> [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement\\_decisions/?typeOfSearch=false&active\\_on-ly=0&noncom=0&r\\_dossier=INFR%282018%292362&decision\\_date\\_from=&decision\\_date\\_to=&title=&submit=Search&lang\\_code=es](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=false&active_on-ly=0&noncom=0&r_dossier=INFR%282018%292362&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search&lang_code=es)

<sup>80</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CE-LEX%3A12016E110>

no tengan por efecto fomentar la venta de vehículos de segunda mano nacionales y desalentar así el traslado de automóviles de segunda mano similares desde otros Estados miembros.

En la actualidad, los vehículos matriculados por primera vez en Malta desde el 1 de enero de 2009 están sujetos a un impuesto anual de circulación generalmente superior al de los matriculados antes de esa fecha debido a una diferencia en el cálculo del impuesto, en el contexto de una reorganización del régimen de fiscalidad de los automóviles en Malta. Sin embargo, 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, sino la fecha de matriculación en Malta. Como consecuencia de ello, los vehículos matriculados en otros Estados miembros antes del 1 de enero de 2009 y trasladados a Malta después de esa fecha están sujetos a un impuesto anual de matriculación más elevado que los vehículos similares ya matriculados en Malta antes de esa fecha. Este efecto discriminatorio no es compatible con el artículo 110 del TFUE, que prohíbe la discriminación de los productos importados. El 9 de junio de 2021, la Comisión envió un dictamen motivado<sup>81</sup> a las autoridades maltesas en el que les pedía formalmente que modificasen dicha legislación en el plazo de dos meses. La respuesta de Malta a este dictamen motivado no se consideró satisfactoria. Se puede acceder en línea<sup>82</sup> al comunicado de prensa.

#### 8. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE

##### 8.1. "Modelo 720" de España

27 enero 2022 – Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-788/19,

Comisión Europea/España (Obligación de información en materia tributaria)<sup>83</sup>

El 15 de febrero de 2017, la Comisión emitió un

<sup>81</sup> [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/ES/INF\\_21\\_2743](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/ES/INF_21_2743)

<sup>82</sup> [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip\\_22\\_2683](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_22_2683)

<sup>83</sup> <https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-788/19>

dictamen motivado en el que declaró la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de determinados aspectos de la obligación de los residentes fiscales en España de declarar sus bienes o derechos situados en el extranjero<sup>84</sup> por medio de un formulario denominado «modelo 720». Según la Comisión, las consecuencias derivadas del incumplimiento de esta obligación son desproporcionadas atendiendo a los objetivos perseguidos por la legislación española, que son garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales.

En virtud de esta legislación nacional controvertida<sup>85</sup>, los residentes en España que no declaran o declaren de manera imperfecta o extemporánea los bienes y derechos que posean en el extranjero se exponen a la regularización del impuesto adeudado por las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, incluso cuando estos hayan sido adquiridos durante un período ya prescrito, así como a la imposición de una multa proporcional y de multas de cuantía fija específicas.

En su sentencia, el Tribunal de Justicia declara que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del principio de libre circulación de capitales.

La sentencia establece que la legislación nacional española que obliga a los residentes fiscales en España a declarar sus bienes o derechos situados en el extranjero es contraria al Derecho de la Unión, ya que las restricciones a la libre circulación de capitales que impone son desproporcionadas.

La obligación de presentación del «modelo 720» y las sanciones derivadas del incumplimiento o del cumplimiento imperfecto o extemporáneo de dicha obligación, que no tienen equivalente en lo que respecta a los bienes o derechos

<sup>84</sup> Entre ellos, bienes inmuebles, cuentas bancarias, títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, así como seguros de vida e invalidez de los que dispongan fuera del territorio español.

<sup>85</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE n.º 302, de 18.12.2003), en su versión modificada por la Ley 7/2012; Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE n.º 285, de 29.11.2006), en su versión modificada por la Ley 7/2012, y Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE n.º 288, de 28.11.2014)

situados en España, establecen una diferencia de trato entre los residentes en España en función del lugar de localización de sus activos. Esta obligación puede disuadir a los residentes de ese Estado miembro de invertir en otros Estados miembros, impedirles hacerlo o limitar sus posibilidades de hacerlo, y constituye, por tanto, una restricción a la libre circulación de capitales.

## 8.2. Otras sentencias del Tribunal de Justicia y del Tribunal General

13 enero 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C513/20, Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal<sup>86</sup>

La sentencia dice que el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que la operación consistente en elaborar una ficha individual, que incluye una historia clínica, que da derecho a adquirir asistencia sanitaria en el marco de «curas termales clásicas» en un establecimiento termal, puede estar comprendida en el ámbito de la exención del impuesto sobre el valor añadido establecida en dicha disposición como prestación relacionada directamente con la asistencia sanitaria, cuando dichas fichas recojan datos relativos al estado de salud, a la asistencia sanitaria prescrita y planificada, así como a las modalidades de su administración, datos cuya consulta es indispensable para prestar esa asistencia y alcanzar los objetivos terapéuticos perseguidos. Además, dicha asistencia sanitaria y las demás prestaciones relacionadas directamente con ella deben realizarse en condiciones sociales comparables a las que rigen para las entidades de Derecho público, por un centro de cuidados médicos y de diagnóstico o por otro establecimiento de la misma naturaleza debidamente reconocido a efectos de dicho artículo 132, apartado 1, letra b).

3 febrero 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia

<sup>86</sup> <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=252132&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=firs&part=1&cid=2131924>

en el asunto C515/20, Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania<sup>87</sup>

El Tribunal de Justicia declara:

- 1) El artículo 122 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de madera para leña, con arreglo a dicho artículo, se refiere a toda madera destinada exclusivamente, conforme a sus propiedades objetivas, a la combustión.
- 2) El artículo 122 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que, con arreglo a esta disposición, establece un tipo reducido de impuesto sobre el valor añadido para las entregas de madera para leña puede limitar su ámbito de aplicación a determinadas categorías de entregas de madera para leña tomando como referencia la nomenclatura combinada, a condición de que se respete el principio de neutralidad fiscal.
- 3) El principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que el Derecho nacional no aplique el tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido a la entrega de astillas de madera, mientras que sí lo aplica a las entregas de otras formas de madera para leña, a condición de que, desde la perspectiva del consumidor medio, las astillas de madera no puedan sustituir a estas otras formas de madera para leña, extremo este que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

10 febrero 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C487/20, Tribunal Superior de Alba Iulia, Rumanía<sup>88</sup>

Esta sentencia establece que los artículos 179, párrafo primero, y 183, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del

impuesto sobre el valor añadido, así como el principio de equivalencia, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece un régimen de procedimiento relativo a los recursos dirigidos a obtener la devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA), fundados en una infracción del sistema común del IVA, menos favorable que el aplicable a los recursos similares fundados en una infracción del Derecho interno en materia de impuestos y otras exacciones distintos del IVA.

24 febrero 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C582/20, Tribunal Supremo, Rumanía<sup>89</sup>

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que autoriza a las autoridades tributarias nacionales a suspender un procedimiento de reclamación administrativa dirigida contra una liquidación mediante la que se deniega a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA soportado en razón de la implicación de dicho sujeto pasivo en un fraude fiscal, con el fin de obtener elementos objetivos adicionales relacionados con esa implicación, a condición de que, primero, tal suspensión no demore el resultado de dicho procedimiento de reclamación administrativa más allá de un plazo razonable; segundo, la motivación de la resolución por la que se acuerda dicha suspensión aporte los hechos y los fundamentos de Derecho y pueda ser objeto de control jurisdiccional, y, tercero, si finalmente resultara que se denegó el derecho a la deducción vulnerando el Derecho de la Unión, dicho sujeto pasivo pueda obtener la devolución del importe correspondiente en un plazo razonable y, en su caso, percibir los intereses de demora que se devenguen. En tales circunstancias, no se requiere que, durante la suspensión del procedimiento en cuestión, el referido sujeto

<sup>87</sup> <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=253282&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=firs&part=1&cid=2131924>

<sup>88</sup> <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=253724&pageIndex=0&doclang=es&mode=req&dir=&occ=firs&part=1&cid=2131924>

<sup>89</sup> <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=254596&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=firs&part=1&cid=2131924>

pasivo obtenga la suspensión de la ejecución de la liquidación, salvo que, existiendo serias dudas sobre la legalidad de esta última, la concesión de tal suspensión de la ejecución sea necesaria para evitar un perjuicio grave e irreparable a los intereses del sujeto pasivo.

24 febrero 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C605/20, Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal<sup>90</sup>

El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que las operaciones que se inscriben en un marco contractual en el que se identifica un proveedor de servicios, un adquirente de estos y la naturaleza de las prestaciones contratadas, debidamente contabilizadas por el sujeto pasivo, cuya denominación confirma que las referidas operaciones tienen el carácter de servicios, y que han dado lugar a una retribución percibida por el prestador constitutiva del contravalor efectivo de dichos servicios en forma de notas de adeudo, forman una prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido de la citada disposición, no obstante la circunstancia de que, eventualmente, el sujeto pasivo no registre ningún beneficio, por un lado, y de que, por otro, exista una garantía que cubra los bienes que fueron el objeto de las referidas prestaciones.

24 marzo 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C697/20, Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia<sup>91</sup>

Los artículos 9, 295 y 296 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que:

– se oponen a la práctica de un Estado miembro

<sup>90</sup> <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=254597&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=firs-t&part=1&cid=2131924>

<sup>91</sup> <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=256463&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=firs-t&part=1&cid=2131924>

que excluye que los cónyuges que ejercen una actividad agrícola en el marco de una misma explotación, utilizando el patrimonio de su sociedad de gananciales, puedan ser considerados sujetos pasivos distintos a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en el caso de que cada uno de los cónyuges ejerza una actividad económica con carácter independiente;

– no se oponen a que, en circunstancias en las que los cónyuges ejercen dicha actividad agrícola en el régimen de tanto alzado de los productores agrícolas, la decisión de uno de los cónyuges de someter su actividad al régimen general del IVA suponga para el otro cónyuge la pérdida del estatuto de agricultor en régimen de tanto alzado cuando, tras examinar la situación concreta, ello resulte necesario para evitar riesgos de abuso y de fraude que no pueden ser excluidos mediante la aportación por los cónyuges de pruebas adecuadas, o cuando el ejercicio por los cónyuges de dicha actividad, de forma independiente y cada uno de ellos en el marco del régimen general del IVA, no presente dificultades administrativas con respecto a la situación de la existencia concomitante de dos estatutos diferentes para dichos cónyuges.

7 abril 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C489/20, Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania<sup>92</sup>

El Tribunal de Justicia declara:

1) El artículo 124, apartado 1, letra e), del Reglamento (UE) n.o 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión, debe interpretarse en el sentido de que la deuda aduanera se extingue cuando las mercancías hubieran sido decomisadas y posteriormente confiscadas tras haber sido introducidas ilegalmente en el territorio aduanero de la Unión Europea.

2) Los artículos 2, letra b), y 7, apartado 1, de la

<sup>92</sup> <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=257490&pageIndex=0&doclang=es&mode=req&dir=&occ=firs-t&part=1&cid=2131924>

Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, y los artículos 2, apartado 1, letra d), y 70 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que la extinción de la deuda aduanera por la causa contemplada en el artículo 124, apartado 1, letra e), del Reglamento n.o 952/2013 no supone la extinción de la deuda vinculada a los impuestos especiales y al impuesto sobre el valor añadido, respectivamente, para mercancías introducidas ilegalmente en el territorio aduanero de la Unión Europea.

28 abril 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C637/20, Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia<sup>93</sup>

El artículo 30 bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, debe interpretarse en el sentido de que un instrumento que otorga a su titular el derecho a disfrutar de diversos servicios en un lugar determinado, durante un período limitado y hasta un importe determinado puede constituir un «bono», a efectos del artículo 30 bis, punto 1, de esa Directiva, aun cuando, debido al período de validez limitado de dicho instrumento, un consumidor medio no pueda disfrutar de la totalidad de los servicios ofrecidos. El referido instrumento constituye un «bono polivalente», a efectos del artículo 30 bis, punto 3, de la citada Directiva, toda vez que el impuesto sobre el valor añadido devengado por esos servicios no se conoce en el momento de la emisión de dicho instrumento.

5 mayo 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C570/20, Tribunal de Casación, Francia<sup>94</sup>

El Tribunal de Justicia declara:

El derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en relación con el artículo 52, apartado 1, de esta, debe interpretarse en el sentido de que

– no se opone a que la limitación de la acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal en caso de ocultaciones fraudulentas o de omisiones declarativas en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA) que prevé una normativa nacional en los casos más graves resulte únicamente de una jurisprudencia consolidada que interprete, de manera restrictiva, las disposiciones legales que definen los requisitos para la aplicación de dicha acumulación, siempre que sea razonablemente previsible, en el momento en que se comete la infracción, que esta puede ser objeto de una acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal, pero

– se opone a una normativa nacional que no garantiza, en los casos de acumulación de una sanción pecuniaria y de una pena privativa de libertad, mediante normas claras y precisas, en su caso tal y como han sido interpretadas por los órganos jurisdiccionales nacionales, que el conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada.

5 mayo 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C218/21, Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal<sup>95</sup>

El anexo IV, punto 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que están comprendidos en el concepto de «renovación y reparación de viviendas particulares», a efectos de esta disposición, los servicios de reparación y renovación de ascensores de

<sup>93</sup> <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=2584918&pageIndex=0&doLang=ES&mode=req&dir=&occ=firs&tpart=1&cid=2131924>

<sup>94</sup> <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=2588738&pageIndex=0&doLang=ES&mode=req&dir=&occ=firs&tpart=1&cid=2131924>

inmuebles de uso residencial, excluidos los servicios de mantenimiento de tales ascensores.

12 mayo 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C556/20, Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo ContenciosoAdministrativo, Francia<sup>96</sup>

El artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional con arreglo a la cual una sociedad matriz que redistribuya entre sus accionistas beneficios que ha percibido de sus filiales debe practicar un ingreso a cuenta, con el consiguiente reconocimiento de un crédito fiscal, cuando esos beneficios no hayan soportado el impuesto sobre sociedades al tipo general, siempre que las cantidades adeudadas en dicho concepto de ingreso a cuenta traspasen el límite máximo del 5 % previsto en el artículo 4, apartado 2, de la citada Directiva. Tal normativa no está comprendida entre las disposiciones a las que se refiere el artículo 7, apartado 2, de dicha Directiva.

16 junio 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C572/20, Tribunal de lo Tributario de Colonia, Alemania<sup>97</sup>

El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición de la normativa tributaria de un Estado miembro que supedita la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital pagado sobre dividendos procedentes de participaciones inferiores a los umbrales previstos por la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, en su versión modificada por la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, percibidos por una sociedad estableci-

da en otro Estado miembro, a la prueba de que dicho impuesto no puede ser imputado, ni ser objeto de un traslado de imputación a ejercicios posteriores en la tributación personal de dicha sociedad o de sus socios directos o indirectos, ni deducido por esa sociedad como gastos profesionales o de explotación, mientras que no se prevé dicho requisito cuando se trata de la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital pagado por una sociedad residente que percibe el mismo tipo de rendimientos.

30 junio 2022 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C56/21, Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania<sup>98</sup>

El Tribunal de Justicia declara:

1) Los artículos 135 y 137 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que supedita el derecho de un sujeto pasivo a optar por la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de la venta de un bien inmueble al requisito de que dicho bien se transfiera a un sujeto pasivo que, en el momento de la conclusión de la operación, ya se encuentre identificado a efectos del IVA.

2) Las disposiciones de la Directiva 2006/112 y los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa y a una práctica nacionales en virtud de las cuales el vendedor de un bien inmueble está obligado a regularizar la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por ese bien como consecuencia de la negativa a reconocerle el derecho a optar por la tributación de dicha venta debido a que, en el momento en que esta se realizó, el adquirente no cumplía los requisitos establecidos para el ejercicio de ese derecho por parte del vendedor. Aunque la utilización efectiva del bien inmueble de que se tra-

<sup>96</sup> <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=259149&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=firs&part=1&cid=2131924>

<sup>97</sup> <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=260988&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=firs&part=1&cid=2131924>

<sup>98</sup> <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=261924&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=firs&part=1&cid=2131924>

te por el adquirente en el marco de actividades sujetas al IVA carece de pertinencia a este respecto, las autoridades competentes están obligadas, no obstante, a comprobar la eventual existencia de un fraude o de un abuso por parte del sujeto pasivo que haya pretendido ejercer su derecho a optar por la tributación de la operación en cuestión.

## 9. INFORMES Y PUBLICACIONES

### 9.1. El CBAM tras la Presidencia francesa: estado de la situación<sup>99</sup>

Como parte del paquete de medidas "Fit for 55" destinado a reducir las emisiones de gases de efecto invernadero de la UE en un 55% para 2030, el Parlamento Europeo dio un paso importante el 22 de junio de 2022 mediante su votación sobre un nuevo Mecanismo de Ajuste Fronterizo de Carbono de la UE (CBAM, por sus siglas en inglés).

Esto es consecuencia de la propuesta de la Comisión Europea de julio de 2021 y viene tras el acuerdo alcanzado por el Consejo en marzo de 2022, complementado con su decisión sobre la reforma del Régimen de Comercio de Derechos de Emisión de la UE del 28 de junio de 2022.

La Presidencia francesa del Consejo había hecho del CBAM una de sus principales prioridades. Estos acuerdos en primera lectura de los dos colegisladores de la UE representan un claro logro.

A medida que las instituciones de la UE se dirigen a las negociaciones tripartitas en otoño, este estudio elaborado por el think tank Europe Jacques Delors presenta un balance de los avances alcanzados hasta el momento y evalúa las posiciones respectivas de las tres instituciones a la luz de un conjunto de principios clave.

### 9.2. Informe anual de fiscalidad (2022)<sup>100</sup>

<sup>99</sup> [https://europejacquesdelors.cdn.prismic.io/europejacquesdelors/58a9f220-f8b6-4773-a079-b4a6574c3e04\\_GT9\\_EN\\_Lamy\\_Pons%-2CGarzon.pdf](https://europejacquesdelors.cdn.prismic.io/europejacquesdelors/58a9f220-f8b6-4773-a079-b4a6574c3e04_GT9_EN_Lamy_Pons%-2CGarzon.pdf)

<sup>100</sup> <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/889f981a-8-f1d9-11ec-a534-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-262041237>

El informe presenta la situación actual de la fiscalidad en la UE. El informe tiene como objetivo describir las reformas más recientes y los principales indicadores utilizados por la Comisión Europea para evaluar el progreso de las políticas fiscales en los Estados miembros de la UE y a nivel de la UE.

El informe proporciona información sobre las principales prioridades fiscales de la UE: fomentar la innovación y la productividad; contribuir a la equidad social y la prosperidad; hacer que las administraciones tributarias sean más eficaces y eficientes y garantizar una buena cooperación entre las administraciones tributarias. Además, en vista de la transición digital y verde y varios desarrollos fiscales internacionales y de la UE importantes, el informe se centra en profundidad en tres temas: la fiscalidad verde y su contribución para abordar el cambio climático y apoyar objetivos medioambientales ambiciosos; la transición digital y su efecto en los sistemas tributarios, en términos de normas tributarias, recaudación de ingresos tributarios y administración tributaria; y la fiscalidad empresarial en el siglo XXI.

### 9.3. Tendencias de la fiscalidad en la Unión Europea (2022)<sup>101</sup>

Los buenos y comparables datos son fundamentales para respaldar el debate y la formulación de políticas en todas las áreas, incluida la política fiscal. En este informe anual sobre tendencias de la fiscalidad (edición de 2022), se encuentra una gran cantidad de información sobre indicadores fiscales clave y, más concretamente, sobre los ingresos fiscales por tipo de impuestos para todos los Estados miembros de la UE y la UE en su conjunto, así como para Islandia y Noruega. Este año, el lapso de 12 años analizados (2008-2020) muestra los efectos del inicio de la pandemia de COVID-19 en 2020, lo que hace que esta publicación sea especialmente interesante. Además, el documento presenta las últimas reformas tributarias en cada país. Estos indicadores están respaldados por una sólida metodología desa-

<sup>101</sup> <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/f85da28f-f5be-11ec-b976-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-262042215>

rrollada a lo largo de los años y que se puede encontrar en la última parte del documento. Los indicadores y el análisis se basan en una serie de valiosas contribuciones de expertos de los ministerios de finanzas de todos los países cubiertos, incluidos algunos datos adicionales.

#### 9.4. Prácticas nocivas y competencia en materia de tributación de la renta y el patrimonio de las personas físicas<sup>102</sup>

La globalización e integración económica condujo a un aumento de la movilidad de los contribuyentes y agudizó la competencia fiscal en el ámbito de la tributación de la renta y el patrimonio de las personas físicas. Este estudio arroja luz sobre los dos principales instrumentos utilizados para competir por los contribuyentes móviles: tasas impositivas (máximas) y acuerdos fiscales preferenciales. Además, este estudio revisa la evidencia sobre la movilidad inducida por impuestos.

#### 9.5. El papel de la tributación (ambiental) en el apoyo a las transiciones hacia la sostenibilidad<sup>103</sup>

Este informe analiza el papel de los impuestos ambientales a través de dos lentes. En primer lugar, analiza las tendencias pasadas y actuales de los impuestos en cuanto a su capacidad para aumentar los ingresos y su uso como base para programas de reforma que apuntan a cambiar los impuestos del trabajo y el capital al uso de recursos y la contaminación ambiental. En segundo lugar, considera el potencial para generar ingresos a partir de los impuestos sobre la energía y el precio del carbono en la próxima década y su papel en el logro del objetivo de la UE de ser climáticamente neutral para 2050, y las implicaciones de esto en los programas de cambio de impuestos (tax shifting).

#### 9.6. Garantizar que quien contamina paga<sup>104</sup>

<sup>102</sup> <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/e1d2e-dea-a01f-11ec-83e1-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-262042029>

<sup>103</sup> <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/9a-b536e1-8ed8-11ec-8c40-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-262042977>

<sup>104</sup> <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/ea331a58-b6eb-11ec-b6f4-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-262041545>

Esta hoja informativa muestra algunos ejemplos de impuestos, tasas y tarifas de que quien contamina paga en la UE. Como parte de la misma colección, se pueden consultar hojas informativas de los Estados miembros de la UE para ver más ejemplos de otros instrumentos de que quien contamina paga en cada Estado miembro.





## EKONOMIA ITUNAREN IRAKASKUNTZAREN EBALUAZIOA UNIBERTSITATE-AURREKO EUSKAL HEZKUNTZA-SISTEMAN. EZAGUTZEN AL DUTE EUSKAL GAZTEEK FORU ZERGA-SISTEMA?

JON GARRO (\*)

### Laburpena

Economía Ituna euskal autogobernuaren eta bere egitura institucionalaren ezaugarri adierazgarrienetako bat da. Hala ere, euskal herriarrek horren gaineko ezjakintasun orokorra dutela erakutsi dute orain arte egindako azterlan demoskopikoek. Artikulu honen helburuak bi dira: unibertsitate-aurreko euskal hezkuntza-sistemak Ekonomia Itunaren irakaskuntzan duen jarduna ebaluatzea eta ikasleek lortutako ezagutza-maila modu enpirikoan egiaztatzea. Horretarako, Ituna Agiritegiak egindako Ituna 2021 inuesta erabiliko dugu iturri nagusi gisa. Artikuluak ondorioztatzen duenez, euskal zerga-sistema irakasteko hainbat ekinmen eta tresna egon arren indarrean, Ekonomia Itunari buruzko ezagutza-maila mugatua lortzen dute ikasleek unibertsitate-aurreko ikasketetan. Hala ere, horrek ez du eragozten aldi berean foru-autogobernu fiskalaren aldeko iritzia izatea.

### Abstract

El Concierto Económico representa una de las mayores particularidades del autogobierno vasco y su estructura institucional. No obstante, los estudios demoscópicos realizados hasta la fecha han constatado un desconocimiento generalizado al respecto entre la ciudadanía vasca. El objetivo de este artículo es evaluar el desempeño del sistema educativo pre-universitario vasco en la enseñanza del Concierto Económico y comprobar de manera empírica el grado de conocimiento alcanzado por el alumnado y la opinión que tienen sobre el mismo. Para ello se emplearán como fuente principal los resultados de la Encuesta Ituna 2021 realizada por el Centro Ituna. El artículo concluye que, a pesar de existir una variedad de iniciativas e implementar distintos programas destinados a la enseñanza del sistema fiscal vasco, el alumnado alcanza un nivel de conocimiento limitado sobre el Concierto Económico durante la educación pre-universitaria. No obstante, esto no impone que al mismo tiempo mantengan una opinión favorable del autogobierno fiscal foral.

Hitz gakoak: Euskal Autonomia Erkidegoa, Ekonomia Ituna, autogobernu, hezkuntza tributaria, kontzientzia fiskala, iritzi publikoa.

Palabras clave: Comunidad Autónoma Vasca, Concierto Económico, Autogobierno, Educación tributaria, Conciencia fiscal, Opinión pública.

(\*) Ekonomia Itunaren eta Foru Ogasunen Ikerketarako Agiritegia (UPV/EHU)

## 1. SARRERA

**E**konomia Ituna 1878az geroztik lurralte historiko eta Espainiako Estatuaren arteko harreman finantzario eta fiskalak arautzen dituen tresna da<sup>1</sup>. Gaur egun, onarpen juridiko zabala du; bestek beste, Espainiako Konstituzioaren lehen xedapen gehigarrian, EAEko Autonomia Estatutuaren 41.1 artikuluan eta 1981eko Ekonomia Itunaren Legean dago jasota. Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren jurisprudentziak ere babestu egiten du zerga-araubide forala<sup>2</sup>.

Ekonomia Itunak, gainera, federalismo fiskalerako eredu berezi bat eratzen du nazioartean, asimetriko delako eta lurralte historikoei botere fiskal eta finantzario zabala ematen dielako. Foru-ogasunek ogasun integral gisa funtzionatzen dute, eta Europaren botere fiskal eta finantzario handiena duten estatuaz beherako erakundeen artean daude<sup>3</sup>. Foru-sistema historikoaren eguneratze hori euskal autogobernu-sistemaren oinarri nagusietako bat da, EAEko ongizate-estatuari eusteko funtsezko baliabidea.

Ekonomia Itunak eragin nabarmena duen arren euskal herritarren bizi-kalitatean, euskal iritzi publicoak ezjakintasun handia du sistema horren printzipioen eta funtzionamenduaren inguruan. Hala egiaztatu dute azken bi hamarkadetan euskal tributo-sistemaren gaineke ezagutzari eta iritziari buruz egin diren ikerketa soziologikoek:

- Eusko Jaurlaritzako Prospeckio Soziologikoen Kabinetea: Euskadiko Kontzertu Ekonomikoari buruzko herritarren ezagutza eta iritziak, 2008.
- Urrutia, Víctor: El Concierto Económico en la opinión pública, Haciendas forales: 30 años de Concierto Económico y perspectivas de futuro, Ad Concordiam, 2011.
- EITB Focus: Euskadiko Kontzertu Ekonomikoari buruzko herritarren ezagutza eta iritziak,

<sup>1</sup> 1937 eta 1981 bitartean, Bizkaian eta Gipuzkoan indargabetuta egon zen Ekonomia Ituna, Erregimen frankistak "probintzia traidoreak" izateagatik ezarri-tako zigorren ondorioz.

<sup>2</sup> Alonso, I. (2010). *El concierto económico en Europa: El equilibrio entre la autonomía tributaria foral y la construcción de la Europa del futuro*. IVAP.

<sup>3</sup> Erkoreka, M. (2018). *The Basque and Swiss fiscal systems building processes as a source of lessons for the European integration process. International perspectives on fiscal federalism: the Basque tax system*. Center for Basque Studies - University of Nevada.

2017ko martxoan.

Aurretiazko azterlan horien ildoari jarraituz, Ekonomia Itunaren eta Foru Ogasunen Ikerketarako Agiritegiak bereziki Euskal Herriko Unibertsitateko (UPV/EHU) ikasleei zuzendutako inuesta bat egin du, EAEko zerga-sistemaren gainean dituzten ezagutza-maila eta iritza aztertzeko, eta euskal hezkuntza-sistemak Ekonomia Itunari buruz ematen duen prestakuntzaren diagnostikoa egiteko. Horrelako ebaluazio-prozesuak funtsezkoak dira hezkuntza-prozesuaren etengabeko hobekuntza sustatzeko.

Guztira 1.686 inuesta presentzial egin ziren 2021-2022 ikasturteko lehen lauhilekoan zehar, graduoko lehen eta laugarren mailako ikasleen artean, UPV/EHUren hiru campusetako (Araba, Bizkaia eta Gipuzkoa) bost fakultatetan: Ekonomia eta Enpresa, Zuzenbidea, Gizarte eta Komunikazio Zientziak, Hezkuntza, eta Letrak.

Zentzu horretan, artikulu honen helburu zehatza unibertsitate-aurreko euskal hezkuntza-sistemak (Oinarrizko Hezkuntza eta Batxilergoa) Ekonomia Itunaren gainean ematen duen irakaskuntzaren emaitzak ebaluatzea izango da. Ituna 2021 inuesta egin duten graduoko lehen mailako ikasleen emaitzak aintzat hartuz –Batxilergoa bukatu berri dutenak, hain zuzen ere–, enprikoki aztertu ahal izango dugu euskal gazteek unibertsitate-garaia hasi aurretik Ekonomia Itunari buruz lortzen duten ezagutza-maila. Emaitza horiek, gainera, ikasleek izandako hezkuntza-ibilbidearen ezaugarriar arabera konparatuko ditugu, hala nola jaiotterria, hizkuntza-eredua eta ikastetxearen titulartasuna (publikoa, itundua edo privatu). Testuinguruarekiko hurbilpen sakonagoa egiteko helburuarekin, Ituna 2021 inkestan iritziarekin lotuta zeuden hainbat galdera ere aztertuko ditugu.

Ikerketa lau ataletan egituratuko da. Lehenik eta behin, zerga-hezkuntzari eta horrek gazteriaren prestakuntza-prozesuan duen garrantziari buruzko marko teorikoa planteatuko dugu. Bigarrenik, euskal hezkuntza-sistemaren Oinarrizko Hezkuntzako eta Batxilergoko curriculumek Ekonomia Itunari eskainitako eduki espezifikoak aztertuko dugu, kuantitatiboki. Hirugarrenik, Ituna 2021 inkestaren metodologia eta emaitzak aztertuko ditugu, modu enprikoiaren egiazatzeko zein den euskal gazteek euskal tributo-sistemaren gainean

lortzen duten ezagutza-maila unibertsitate-aurreko hezkuntza bukatzerakoan. Atal horretan, ikasleen ezagutza-maila eta izandako hezkuntza-ibilbidearen aldagaien arteko konparaketa egingo dugu halaber. Azkenik, ikerketaren emaitza nagusiak laburbildu, eta ondorio nagusiak eskainiko ditugu.

## 2. TRIBUTU-HEZKUNTZAREN ERABILGARRITASUNA ZERGA-IRUZURRAREN AURKA BORROKATZEKO TRESNA GISA

Kontzientzia zibiko-fiskala ez da naturala; gizarte-produktua da, eta, beraz, ikasi egiten da. Izen ere, betearazpen fiskala herritartasun-kontu bat da, arau fiskalak gizabanako helduek gizarte demokratiko batean bete behar dituzten arau sozialen multzoaren parte baitira<sup>4</sup>. Estatu gara-tuenetako ogasunak ohartu dira zergadunen aurrean irudi errepresibo eta formalista bat proiektatzeak ez duela emaitza onik ematen. Haatik, ondorioztatu dute tributu-hezkuntza tresna era-ginkorragoa dela epe luzean iruzurraren aurka borrokatzeko eta zergen ordainketa voluntarioa sustatzeko<sup>5</sup>.

Herritarak gaztetatik hezi behar dira, beren zergak ordaintzeko beharra ulertzen lagunduz eta zerga-kontzientzia sortuz. Helburu hori lortzeak, borondatezko diru-bilketa handitzeaz gain, proiekzioa izango du kontrolaren beraren gainean ere, zerga-administrazioari aukera emango baitio bere ahaleginak arrisku handiko eremuetara bideratzeko, non ez-betetzea guztiz nahita egiten den<sup>6</sup>.

Hala ere, herritar gehienak inolako zerga-pres-takuntzarik jaso gabe iristen dira heldutasunera eta lan-mundura. Horregatik, fiskalitatearen gainerako ikuspuntu utilitarista daukate oro har, zergen ordainketa jasotako prestazio eta zerbitzu publikoen ordainketara mugatz, eta zergek duten funtziu solidario eta birbanatzailea ahaztuz. Azken batean, justiziaren eta elkartasunaren baliu etikoen gainerako sozializazio desegoki baten arazoa da. Helduen zerga-jokabidea desberdina izango litzateke haurrak eta gazteak zerga-egi-

tatean behar bezala heziketako balira<sup>7</sup>.

Zentzu horretan, nazioarteko erakunde espezializatuek kultura zibiko-tributario handiagoaren eta zerga-sistemaren funtzionamendu eraginkorragoaren artean dagoen erlazio zuzena ikertu eta egiaztu dute. Administrazio Fiskalaren Europako Erakundeak (ingelesko sigletan, IOTA), 2008an argitaratutako *Fiscal Education for the Young* (Gazteentzako Hezkuntza Fiskala) ikerlanean, zerga-administrazioen eta herritarren arteko harremana aldatzeko beharra adierazi zuen. Instituzio fiskalen eta zerga-sistemaren funtzionamendua modu ulerkorrean azaldu eta hedatzea beharrezko da tributuak ordaintzearekin eta zerbitzu publikoak mantentzearekin konprometitutako gizartea eraiki ahal izateko.

Gai honen inguruan nazioarteko instituzio batek argiratutako azkenengo ikerketa nabarmengarriena Ekonomia Lankidetza eta Garapenerako Antolakundearena da (ELGA; ingelesko sigletan, OECD): 2021ean, *Building Tax Culture, Compliance and Citizenship* (Zerga-kultura, zerga-betearazpena eta herritarra sustatz) txosten argitaratu zuen. Horren arabera, heziketa zibiko-tributarioa tresna eraginkorra izan daiteke kultura fiskala eta zerga-betetzea sustatzeko, herritarrek uler dezaten zergek eragina dutela beren egunerokotasunean. Era berean, zerga-sistema hobeto ezagutzean eta zerga-etika handiagoa izatean, zergadunak kontzientziatuago egongo dira zerga-ihesaren eta -iruzurraren aurka.

Etika fiskala indartu egiten da adinarekin, eta adinekoek oro har gutxiago justifikatzen dute zerga-ihesa. Horrek erakusten du onuragarria izan daitekeela gai fiskaletan gaztetatik heztea eta belaunaldi gazteenak zergak ordaintzeko beharraz kontzientziatzea. Horrela, derrigorrezko lehen eta bigarren hezkuntzako ikasketa-planetan zerga-hezkuntzari buruzko edukiak txertatzeak belaunaldi osoetara eta etorkizuneko zergadun (ia) guztietara iristea ahalbidetu dezake. Emaitza eraginkorragoak lortu ahal izateko, gomendagariak dira zerga-administrazioen kolaborazioa eta inplikazioa; material didaktiko zehatzak eginez edota irakasleak gaituz, adibidez. Hala ere, heziketa zibiko-tributarioa epe luzerako estrategia bat da, eta ez da lortzen aldizkako ekimenekin.

4 Delgado, M. L. et al. (2005). *La educación fiscal en España. Documentos de trabajo* (29). Instituto de Estudios Fiscales. 1-34. or.

5 Goenaga, M. (2016). *La educación fiscal como herramienta de prevención del fraude fiscal. Presupuesto y gasto público* (82). 9-22. or.

6 Pereira, L. (2010). *Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal*. Crónica tributaria (134). 143-178. or.

7 Delgado, M. L. (2009). *¿Por qué una educación fiscal? La experiencia educativa de la Administración Tributaria Española*. (Coord. Fernando Díaz Yubero). Documentos de trabajo (13). Instituto de Estudios Fiscales. 11-18. or.

Instituzioen konpromiso iraunkorra behar da etorkizunean emaitzak hauteman ahal izateko<sup>8</sup>.

### 3. EKONOMIA ITUNA EUSKAL HEZKUNTA-SISTEMAREN IRAKASKUNTZA-PLANETAN

Oro har, zerga-prestakuntzarako proposamenak tributuak bereiztera eta horiek gizartean betetzen duten eginkizun birbanatzailea ezagutzera bideratuta daude batez ere. Hala ere, horrelako ekimenen edukia zerga-araubide bakoitzaren instituzio-egituraren irakaskuntzarekin ere osatu beharko litzateke. Herritarrek jakin behar luke-te zein erakundek duten zergak biltzeko ardura eta nola banatzen diren gero baliabide horiek, eta identifikatu behar lukete zein instituzioen aurrean planteatu behar dituzten zerga-politikako eskaerak eta gardentasun-eskakizunak. Horrek kontzientzia demokratikoa eta herritartasunaren kalitatea indartzea ahalbideratuko luke.

Ildo horretan, EAEn ematen den zerga-hezkuntza ezin da Ekonomia Itunaren testuingurutik bereizi, euskal zerga-sistemaren berezitasun nagusia baita. Euskal Herriko historia hurbila eta EAeko barne-funtzionamendu instituzionala ulertzeko duen balioa harago, euskal gazteek hezkuntza-aldian ikasi behar luketen gai garrantzitsua da Ekonomia Ituna, zerga-prestakuntzaren ikuspegitik. Zaila izango litzateke euskal herritar batek gutxieneko zerga-hezkuntza lortu duela ondoriozatzea, bere lurralde historikoan zerga gehienak biltzen eta arautzen dituen instituzioa zein den ez badi.

Gaur egungo euskal hezkuntza-sistema Heziberri 2020 plan pedagogikoaren ildoa estrategikoek gidatzen dute. Eusko Jaurlaritzako Hezkuntza Sailak garatu zuen hezkuntza-eredu pedagogikoaren marko hori, Europako esparruan hezkuntzaren eta prestakuntzaren arloan ezarritako berrikuntza eta garapen ildoetara egokitzeo. Heziberri 2020 programa 2013an eta 2014an zehar garatu zen, EAko hezkuntza-elkartea eta aditu nagusien kolaborazioarekin eta ekarpenenkin<sup>9</sup>.

Heziberri 2020 planak Oinarrizko Hezkuntza eta Batxilergoa amaitzean ikasleek lortu behar dituz-

ten oinarrizko eduki eta konpetentzia minimoak zehazten ditu, bizitzako arloetan eta egoeretan moldatzen jakin dezaten. Alde batetik, oinarrizko zehar-konpetentziak daude: bizitzako esparru eta egoera guzietan (personal, soziala, akademiko eta laborala) arazo-egoerak eraginkortasunez ebatzeko behar diren konpetentziak dira, bai diziplina-arlo guzietako egoeretan, bai eguneroko bizitzako egoeretan. Beste aldetik, oinarrizko diziplina-barneko konpetentziak bereizten dira: diziplina-arloren bateko berariazko baliabideak dira horiek, norberaren errealizazioa eta garapena erdiesteko, herritar aktiboa izateko, gizartezko eta emplegua lortzeko. Oinarrizko diziplinaren barruan, zazpi konpetentzia bereizten dira guztira, baina gure ikerketari dagokionez Konpetentzia Sozial eta Zibikoak nabarmendu behar dira, horien barruan jorratzen baitira Ekonomia Ituna eta hezkuntza tributarioa. Azkenik, konpetentziak ikasgaietan ere antolatzen dira. Heziberri 2020 planeko konpetentziien elkarrekiko erlazioa

Eduki eta konpetentzia horiek geroago onartu diren hezkuntza-curriculumen bidez garatu eta sakondu dira. Gure ikerketari dagokionez, bi dira interesatzen zaizkigunak: Oinarrizko Hezkuntzaren curriculuma eta Batxilergoaaren curriculuma. Atal honetan, Ekonomia Itunak bi horiei buruzko dekretuetan duen presentzia aztertuko dugu, batez ere ikuspuntu kuantitatibo batetik; hau da, zenbatekoa den bi curriculumetan foru zerga-sistema irakasteari eskainitako espazioa eta zein ikuspuntutatik egiten den. Aurrerago, kualitatiboki ere ebaluatuko dugu, Ituna 2021 inkestaren emaitzen bidez. Era berean, Eusko Jaurlaritzak foru-aldundiekin batera abian jarritako Hezkuntza zibiko-tributarioaren programa aztertuko dugu, bai eta azkenengo urteetan erakunde publikoek Ekonomia Itunaren zabalkunderako garatutako beste ekimen batzuk ere.

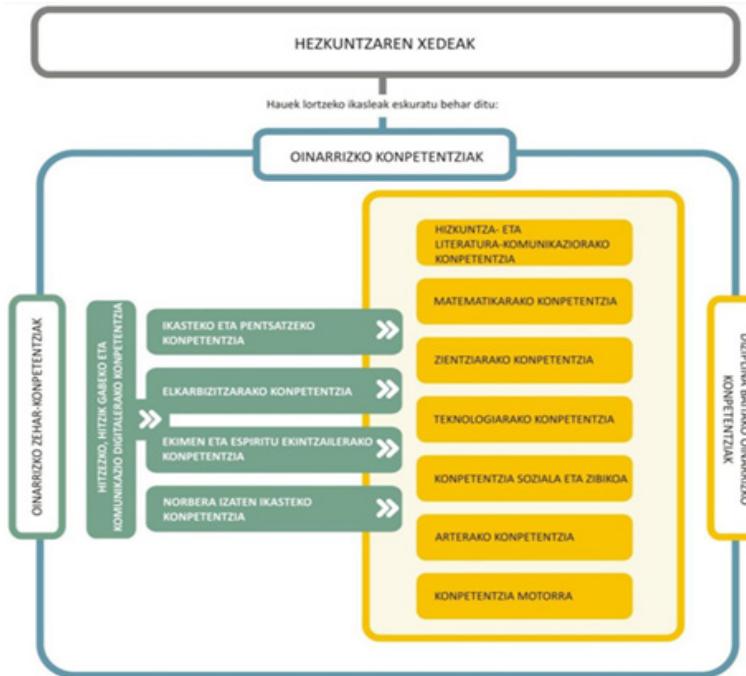
#### 3.1. EKONOMIA ITUNA OINARRIZKO HEZKUNTZAKO CURRICULUMEAN

Euskal hezkuntza-sistemaren Oinarrizko Hezkuntzaren eduki kurrikular orientatzaileak Eusko Jaurlaritzak onartutako 236/2015 Dekretuak, abenduaren 22koak, eta dagokion II. eranskinak ezartzen dituzte. Bertan, bai Lehen Hezkuntzan eta bai Derrigorrezko Bigarren Hezkuntzako (DBH) etapetan eskuratu beharreko gaitasunak eta

<sup>8</sup> OECD (2021). *Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía: Guía sobre educación tributaria en el mundo. Segunda edición*. OECD Publishing.

<sup>9</sup> Heziberri 2020 Hezkuntza-eredu pedagogikoaren markoa. Hezkuntza, Hizkuntza Politika eta Kultura Saila. Eusko Jaurlaritza. 2014.

## HEZIBERRI 2020 PLANeko KONPETENTZIEN ELKARREKIKO ERLAZIOA



Iturria: Eusko Jaurlaritza Heziberri 2020. Oinarrizko zehar-konpetentziak eskuratzeko proceduren eta jarreren artxiboa. Xabier Garagorri (koord.)

ikasi beharreko edukiak zehazten dira<sup>10</sup>.

Lehen Hezkuntzako etapari dagokionez, curriculamak behin bakarrik aipatzen du Ekonomia Ituna<sup>11</sup>.

- Balio Zibiko eta Sozial arloaren barruan, Lehen Hezkuntzako bigarren mailako ikasleek "Lankidetza komuna gastu komunetan. Zerga-sistema. Kontzertu Ekonomikoa" ikasi behar dute. Beraz, heziketa zibiko-tributarioarekin lotuta irakasten da.

Hala ere, nahiz eta Ekonomia Ituna zehazki ez aipatu, badira euskal zerga-sistema zeharka landu dezaketen beste eduki batzuk. Adibidez, Gizarte Zientzietako ikasgaian, foru-erregimenaren ezagarri nagusiak, gerra karlistak eta foruen indargabetzea landu behar dituzte.

Derrigorrezko Bigarren Hezkuntzako etapan, al-diz, Ekonomia Itunak presentzia handiagoa du, betiere Konpetentzia Sozial eta Zibiko eremuau-

ren barruan. Era berean, handitu egiten da bere multidiziplinaritatea ere, arlo eta ikasgai desberdinaren lantzen delako:

- Geografia eta Historia ikasgaian, DBHko 4. mailan: "Foruen auzia Euskal Herrian: liberalen garaipena eta foruen abolizioa. 1839ko, 1841eko eta 1976ko legeak. Kontzertu Ekonomikoa". Ez dagokio maila konkretu baten edukiari, baizik eta etapa osoan zehar era orientagarrian eta irekian funtzionatzen duen osagaia da.
- Balio Etikoen ikasgaian, DBHko 3. mailan: "Zerbitzu publikoak finantzatzea. Euskal zerga-sistema. Kontzertu Ekonomikoa<sup>12</sup>".
- Ekonomia ikasgaian, DBHko 4. mailan: "EAEko zerga-sistema. Kontzertu Ekonomikoa. Kupoa".

Kasu honetan, Ekonomia Ituna zeharka landu dezaketen beste eduki batzuk ere hautematen

10 236/2015 Dekretua, abenduaren 22ko, Oinarrizko Hezkuntzaren curriculam zehaztu eta Euskal Autonomia Erkidegoan ezartzen duena.

11 Curriculumek zehazki "Kontzertu Ekonomikoa" hitza erabiltzen dute.

12 Euskarako bertsioak "Zerbitzu publikoak finantzatzea. Euskal zerga-sistema" baino ez du aipatzen; gaztelarrazko bertsioan, al-diz, "El Concierto Económico" eransten da.

dira. Geografia eta Historia ikasgaian, XIX. mendeko foruen abolizioa eta 1978ko Konstituzioan lurralte historikoaren eskubideei egiten zaien aipamena ikasi behar dira. Nahiz eta irakaslearen irizpidearen menpe geratu, suposa daiteke erreferentzia egiten zaiola Ekonomia Itunari. Bestetik, Balio Etikoen eta Ekintzaileta- eta empresa-jardueretarako hastapena ikasgaietan, zerga-betebeharrak eta horiek ongizate-estatua mantentzearekin eta errenta birbanatzearekin duten harremana ikasi behar dira, heziketa zibiko-tributarioaren ikuspegitik.

### 3.2. EKONOMIA ITUNA BATXILERGOKO CURRICULUMEAN

Euskal hezkuntza-sistemaren Batxilergoko eduki kurrikular orientatzaileak Eusko Jaurlaritzak onartutako 127/2016 Dekretuak, irailaren 6koak, eta dagokion II. eranskinak ezartzen dituzte<sup>13</sup>.

Batxilergoan nabarmen areagotzen da Ekonomia Itunaren presentzia, ikasleei euskal egitura instituzional eta fiskalaren funtzionamendua ulertzeko heldutasun handiagoa aurresuposatzen zaielako. Aipatzeko da curriculum horretan Ekonomia Itun eta Kontzertu Ekonomiko izendapenak erabiltzen direla. Oinarrizko Hezkuntzaren curriculumean, aldiz, Kontzertu Ekonomiko izena erabiltzen da. Beraz, euskal hezkuntza-sistemak irizpide-sistema desberdina erabiltzen du Ekonomia Ituna izendatzeko.

- Ekonomia ikasgaian, Batxilergoko 1. mailan: "EAeko eta Estatu espainiarreko gainerako lurralteetako sistema fiskalak konparatzea: Ekonomia Ituna".
- Espainiako Historia ikasgaian, Batxilergoko 2. mailan: "Foruen Aboliziorako Legea, 1876koa. Ekonomia-itunen ezarpena 1878an".
- Espainiako Historia ikasgaian, Batxilergoko 2. mailan: "Lurralte Historikoaren Legea eta Itun Ekonomikoa: 1981eko Itun Ekonomikoaren ezaugarriak eta ordutik honako bilakaera".

- Enpresaren Ekonomia ikasgaian, Batxilergoko 2. mailan: "Enpresen fiskalitatea. Estatuko eta EAeko arau fiskalak. Estatuaren eta EAren egitekoak. Ekonomia Ituna. Kupoa".

Nahiz eta Ekonomia Itunari erreferentzia esplizitik ez egin, euskal zerga-sistema zeharka jorra dezaketen beste eduki batzuk ere badira. Adibidez, Batxilergoko 1. mailako Geografia ikasgaian EAek eta Nafarroak Espainiako lurralte-antolaketaaren barruan dituzten berezitasunak aztertzen dira. Era berean, Ekonomia ikasgaian zergen funtziotako birbanatzailea ere ikasten da.

### 3.3. HEZIKETA ZIBIKO-TRIBUTARIOAREN UNITATE DIDAKTIKO BATERATUA

2017an, Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailak eta Araba, Bizkaia eta Gipuzkoako foru-aldundiek borondatez atxiki nahi zuten ikastetxeetan hezkuntza zibiko-tributarioko programa bateratua ezartzea adostu zuten. Lankidetzarako akordio hori Iruzur Fiskalaren Aurka Borrokatzeko Batzorde Bateratuaren barruan kokatzen da; hots, zerga-iruzuraren aurkako prebentzio-estrategia koordinatuak diseinatzeko helburuarekin Eusko Jaurlaritzak eta foru-aldundiek eratutako batzordean.

Programaren helburua gaztetatik herriaren zerga-kontzientzia indartzea eta zerbitzu publikoei eusteko konpromisoa sustatzea da. Horretarako, zerga-iruzurak eragiten dituen bidegabekeren gainean kontzientziatzeko asmoa du, eta esplikatzen du herriarrek ordaintzen dituzten zergei esker eskaintzen direla zerbitzu publikoak, eta gizarte solidarioagoa lortzen dela horrela. Bestetik, euskal erakundeen egitura, eskumen-banaketa eta finantzatzeko modua ere azaltzen ditu. Zentzu horretan, programaren txostenak bereziki aipatzen du "Ekonomia Itunaren oinarrizko ezagutzak eta berezitasunak", ikasleek ikasi behar dituzten gaitasunen artean<sup>14</sup>.

Ekimen honen ardatz nagusia iruzur fiskalaren aurkako borroka izan arren, aintzat hartzen dira sektore publikoaren funtzionamendua, zerga

13. 127/2016 Dekretu, irailaren 6ko, Batxilergoko curriculuma zehaztu eta Euskal Autonomia Erkidegoan ezartzeko.

14. Eusko Jaurlaritzak (2019). Zergak zertarako? Gizalegari eta zerga-sistemari buruzko hezkuntza moduluak. Eusko Jaurlaritzak.

desberdinan ezagutza eta lan praktikoa ere. Sektore publikoaren atalari dagokio Ekonomia Ituna irakastea. Bertan, ikasleek foru zerga-sistemaren berezitasunak, babes juridikoa eta jatorri historikoa, euskal erakundeen zerga-eskumenak eta Kupoaren funtzionamendua ikasi behar dituzte. Atal praktikoan, gainera, lurralde historiko bakoitzari dagokion foru-ogasuna bisitatzea ere aurreikusten da.

Eusko Jaurlaritzak kanpora atera du proiektuaren egikaritza, 2017an abian jarri zenetik. Enpresa kudeatzaileak multimediarako baliabideak eskaintzen ditu eta ikastetxeetan bertan ematen du lehenengo ikastordua; hortik aurrerako saioak ikastetxeko irakasleei dagozkie. 2021-2022 ikasturterako, 256 ikastetxe batu dira ekinenera: 30 Araban, 133 Bizkaian eta 93 Gipuzkoan. EAEn, guztira 353 ikastetxetan eskaintzen da, DBHn edo Batxilergoan. Hortaz, ikastetxeen % 72,5a atxiki da hezkuntza zibiko-tributarioko programa bateratura.

#### 3.4. **BESTE EKIMEN BATZUK**

Euskal erakundeek, batez ere Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailak, gazteen artean Ekonomia Ituna ezagutarazteko beste ekimen batzuk jarri dituzte abian azkenengo urteetan. Hala ere, ekimen puntualak izan dira, eta denboran zehar jarraipenik gabekoak.

2018an, Ekonomia eta Ogasun Sailak umeei zuzendutako KONEKO-V bideojoko pedagógikoa garatu zuen, mugikorretan jolasteko. Jokoaren helburua, berez, Ekonomia Itunaren funtzionamendua azaltzea zen, baina, funtsean, txanpon digitalak biltzera mugatzen zen.

Bestetik, sail horrek berak “QUIZZ 41, Zenbat daku Ekonomia Itunaz?” txapelketa antolatu zuen 2019an UPV/EHUko, Mondragon Unibertsitateko eta Deustuko Unibertsitateko ikasleentzat. 20 galderako test bat erantzun behar zioten. Guztira 400 ikaslek hartu zuten parte, eta Mondragoneko ikasle talde batek irabazi zuen bere ikasketak finantzatzeko 2.500 euroko saria.

#### 4. **ITUNA 2021 INKESTA: UNIBERTSITATE-AU-**

### **RREKO EUSKAL HEZKUNTZA-SISTEMAREN EMAITZAK EKONOMIA ITUNA IRAKASTEKO ORDUAN**

Ekonomia Itunak euskal hezkuntza-sistemaren curriculumentan duen presentzia era kuantitatiboan aztertu ondoren, era empirikoan ebaluatuko ditugu lortutako emaitzak eta ezagutza-maila. Analisi hau burutzeko beharrezkoak ziren datuak Ituna Zentroak egindako Ituna 2021 inkestatik bildu ditugu<sup>15</sup>. Inkesta horretan 1.686 galdetegi egin ziren UPV/EHUko ikasleen artean, 2021-2022 ikasturte akademikoaren lehen lauhilekoan zehar, EAEn hiru lurralde historikoetako campusetan. Kopuru hori UPV/EHUko gradueta matrikulatutako ikasle guztien % 4,8ari dagokio. Inkesta lehen mailako eta laugarren mailako ikasleei egin zitzaien –unibertsitateko ikasketetan zehar ezagutza-mailak edo iritziak aldaketarik duen azterzeko–, eta Ekonomia Itunaren gaiarekin lotuta dauden edo gai horretarako hurbilketa bat egiten duten bost fakultateetara mugatuta egon zen; eta, haien barruan, gradu jakin batzuetara. Beraz, inkestaren unibertssoa hiru irizpide hauen arabera eraiki zen: fakultatea, unibertsitate-gradua eta ikasturtea.

Inkestak aurrez aurre egin ziren ikasgeletan, irakasle arduradunak baimena eman ondoren, eta erantzun zuten pertsonei une oro bermatu zitzaien anonimotasuna. Galdetegiak 27 galdera zituen guztira, lau ataletan banatuta: datu sozio-demografikoak, ezagutza-maila, iritzia, eta jasotako formakuntza. Inkestaren zenbait galdera aukeratzeko, aurrez egindako antzerako ikerketa demoskopikoak erabili ziren eredu gisa.

Hala ere, jakinik ikerketa honen helburua unibertsitate-aurreko hezkuntza ebaluatzena mugatzen dela, lehen mailako ikasleek egindako inkestak bakarrik erabiliko eta aztertuko ditugu. Izen ere, lehen lauhilekoan zehar banatu zirenez galdetegiak, ikasle gehienek bukatu berriak zeuzkaten Batxilergoko ikasketak, eta ez zuten tarterik izan Ekonomia Ituna unibertsitateko ikasgaietan ikasteko. Era berean, ebaluazio hau EAEn hezkuntza-sistemari mugatuko zaionez, baztertu egin

<sup>15</sup> Erkoreka, M., García Rabadán, J. & Garro, J. (2022). UPV/EHUko ikasleek Ekonomia Itunari buruz duten ezagutza eta iritzia: Ituna 2021 inkestaren emaitzak. Ad Concordiam.

**Inkestari erantzun dioten ikasleen fakultateak eta graduak****Ekonomia eta Enpresa (Sarriko, Elkano, Gipuzkoa eta Araba):**

Enpresen Administrazio eta Zuzendaritza

Ekonomia

Zerga Sistema eta Administrazio Publikoa

Marketina

Negozi Kudeaketa

**Zuzenbidea (Gipuzkoa eta Bizkaia)**

Zuzenbidea

**Gizarte eta Komunikazio Zientziak (Leioa)**

Politika Zientziak eta Kudeaketa Publikoa

Soziologia

Kazetaritza

**Letrak (Araba)**

Historia

**Hezkuntza (Bilboko Hez.-Leioa, HEFA-Gipuzkoa, Hezkuntza eta Kirola-Araba)**

Haur Hezkuntza

Lehen Hezkuntza

ditugu hiru lurralte historikoetatik kanpo jaiotako ikasleak, bai eta Batxilergoa egin ez izana erantzun zuten inkestatuak ere.

Beraz, baldintza horien arabera, guztira 951 inkestek osatuko dute gure lagina. Kontuan iza-nik aintzat hartutako graduetan 2.696 ikasle zeudela matrikulatuta lehenengo mailan 2021-2022 ikasturtean, gure laginak guztizko horren % 35,2a hartzen du, ikerketa honen fidagarritasun-maila altuaren erakusgarri. Aipatzeko da, bestalde, hizkuntzari dagokionez, 645 galde tegi euskaraz egin zirela (% 67,1), eta 316 gaztelera (% 32,8).

**4.1. EMAITZAK**

Ituna 2021 inkestak hainbat arlori buruzko 27 galdera zituen. Ikerketa honek egin nahi duen ebaluazioa burutzeko, formakuntzarekin eta eza-gutzarekin lotutako galderen emaitzak aztertuko ditugu. Era berean, ikerketa hau aberasteari begira, iriztiarekin lotutako zenbait galdera ere aintzat hartuko ditugu.

**4.2.1. FORMAKUNTZA ESPEZIFIKORIK JASO AL DUZU EKONOMIA ITUNAREN ARLOAN ZURE PRES-TAKUNTZA-ETAPAN?**

Lehenik eta behin, adierazgarria da soilik ikasleen % 64ak baieztatu duela Ekonomia Itunaren gainean formakuntza jaso izana. Laginaren ia bi heren suposatu arren, oso datu baxua da, kontuan izanik euskal hezkuntzako curriculumak derrigorrezko edukitzat duela. Gerta daiteke ikasleek ez gogoratzea edo ziur ez egotea Ekonomia Ituna ikasi izanaz, edota, irakasleen diskrezzionaltasunaren arabera, gaia ikasgelan jorratu ez izana. Laginaren heren batek ez du Ekonomia Itunaren gaineko formakuntzarik jaso.

Prestakuntza espezifikoa jaso dutela baieztatu dutenei mugatuta, ia guztiak (% 92,8) Batxiler-

**1. taula. Leginaren banaketa, fakultatearen arabera.**

Fakultatea	Inkestak	%	Populazio-helburua*
Ekonomia eta Enpresa	445	% 46,7	1.028
Zuzenbidea	110	% 11,5	255
Gizarte eta Kom. Zientziak	157	% 16,5	544
Letrak	90	% 9,4	108
Hezkuntza	149	% 15,6	761
<b>Guztira</b>	<b>951</b>	<b>% 100</b>	<b>2.696</b>

\*Gutxi gorabeherako erreferentziazko datua da. Ezin izan da gure unibertsio zehatza ezarri, ezin izan baita matrikulatutako ikasleen datua lortu EAk kanpo jaiotakoak edo Batxilergoa ikasi ez dutenak baztertuta.

**2. taula. Leginaren profil soziodemografikoa.**

Sexua	
Gizona	% 43,5
Emakumea	% 55,6
Ez-binarioa	% 0,7
Jaioterria	
Araba	% 13,6
Bizkaia	% 50,8
Gipuzkoa	% 35,6
Batez besteko adina	18,4 urte
Batxilergo-ikasketen ezaugarriak	
Ikastetxearen titulartasuna	
Publikoa	% 51,9
Itundua	% 46,3
Pribatua	% 1,6
Hizkuntza-eredua	
A	% 10,4
B	% 9,3
D	% 79,1
Beste bat*1	% 0,5
Lerroa*2	
Natura eta Osasun Zientziak	% 15,6
Giza eta Gizarte Zientziak	% 69,4
Teknologikoa	% 13,6
Arteak	% 1,5

\*1 Ikerketan zehar ez dira segmentu horren emaitza espezifikoak erakutsiko, oso txikia baita ondorioak ateratzeko.

\*2 Giza eta gizarte-zientzien lerroa nabarmentzen da, ikerketa honetarako hautatutako gradu gehienak ezagutza-adar horretakoak baitira.

goan jaso dute. Bakarrik % 17,9ak<sup>16</sup> erantzun du DBHn jaso duela, nahiz eta, aztertu dugun moduan, etapa horretan ere derrigorrezko edukia izan. Gerta daiteke horren oroitzapenik ez izatea, igarotako denboragatik.

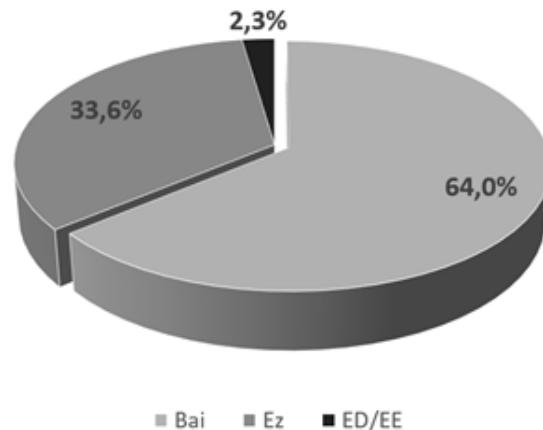
1.1. taula. Formakuntza espezifikoak jaso dutenak, profilaren arabera (%-etan).

<i>Jaioterria</i>	Araba	% 62,8
	<b>Bizkaia</b>	<b>% 66,2</b>
	Gipuzkoa	% 61,3
<i>Titularitasuna</i>	Publikoa	% 61,7
	Itundua	% 66,6
	<b>Pribatua</b>	<b>% 73,3</b>
<i>Hizkuntza-eredua</i>	A	% 67,7
	<b>B</b>	<b>% 71,6</b>
	D	% 62,9

kasleen jatorrizko lurrealde historikoaren arabera, Ekonomia Ituna ikasi dutenen tasa altuena Bizkaian dago (% 66,2), non bi herenek baino gehiagok baietz erantzun duten. Hala ere, hurbil geratzen dira Araba eta Gipuzkoa, betiere % 60tik gorako tasarekin.

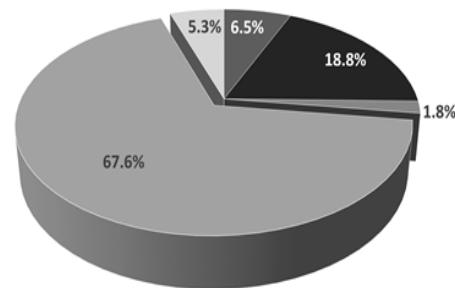
Ikastetxearen titulartasunari begiratuz gero, hezkuntza pribatua gailentzen da (% 73,3); kasu honetan, gainera, oso distantzia handiarekin gaintzoko ereduekiko. Hala ere, hezkuntza pribatuan ikasi duten ikasleek laginaren % 1,6a baino ez dute hartu (15 ikasle), eta ikerketan zehar oso jarrera aldakorra erakutsi dute, erantzun zuzenen differentzia txiki batek erruz aldatzen duelako dagokion ehunekoa. Azkenik, hizkuntza-ereduari dagokionez, B ereduan ikasitako ikasleen % 71,6ak jaso du Ekonomia Itunaren gaineko formakuntza; A ereduan baino 4 puntu eta D ereduan baino ia 9 puntu gehiagok.

Printzipioz, galdera honek ezagutzari buruzko hurrengo galderen emaitzen joera adieraz diezagu; izan ere, Ekonomia Ituna ikasi duten ikasleen tasa zenbat eta handiagoa izan, erantzun zuzenen maila ere handiagoa izatea espero daiteke. Alabaina, aurreiritzi hori ez da bete.



1.1. grafikoa. Ekonomia Itunari buruzko formakuntza espezifikoak (%-etan).

#### 4.2.2. HURRENGO DEFINIZIOETATIK, ZEIN USTE DUZU DELA EKONOMIA ITUNAREN DEFINIZIO EGOKIENA?



- EAEko eskumen-esparru orokorra arautzen duen araua da
- Espaniako autonomia-erkidegoen finantzaketa-esparrua arautzen duen tresna da
- Euskadiko gutxieneko soldata arautzen duen araua da
- EAERen eta Estatuaren arteko harreman fiskal eta finantzarioak arautzen dituen tresna da
- ED/EE

2.1. grafikoa. Ekonomia Itunaren definizioa (%-etan).

Ikasleen bi herenek baino gehiagok (% 67,6) zuzen definitu dute Ekonomia Ituna; hots, EAERen eta Estatuaren arteko harreman fiskal eta finantzarioak arautzen dituen tresna da. Aurreko galderan beraien hezkuntza-ibilbidean gai hau ikasi dutela baiezta dutenak baino hiru puntu gehiago dira.

<sup>16</sup> Ikasleek bi erantzunak (DBH eta Batxilergoa) aukera zitzaketen.

Erantzun gehien jaso dituen bigarren aukera (% 18,8) Espainiako autonomia-erkidegoen finantzaketa-esparrua arautzen duen tresna da izan da; beraz, harreman fiskalen arloan kokatzen dute Ekonomia Ituna, baina EAERen lurralde-eremutik kanpo. Beste bi erantzunen batura ez da ezta % 9ra iristen.

Aurreko galderan aurreratu dugun moduan, ezin da lotura zuenik egin prestakuntza gehien jaso duten segmentuen eta izandako erantzun zuen kopuruaren artean. Horrela, Bizkaia zuen Ekonomia Ituna ikasi duten ikasleen tasarki altuena, eta Gipuzkoak baxuena. Haistik, Ekonomia Ituna zuen definitzeko orduan, posizioak aldatu egiten dira, eta Gipuzkoak du erantzun zuzenen proportzio altuena (% 72), eta Bizkaia baxuena (% 64,2). Araba tartean geratu da (% 69).

Ikastetxearen titulartasunari erreparatuz gero, antzeko jarrera ematen da. Sistema pribatutik zetorren prestakuntza jaso duten ikasleen tasa altuena, baina galdera honetan erantzun zuzenen proportzio baxuena izan dute (% 66,7). Aldiz, itundutik datozen ikasleek izan dute emaitza zuzenen proportzio altuena (% 68,4), eta publikoa tartean geratu da (% 67,2).

Azkenik, hizkuntza-ereduaren arabera aztertzean, joera berdina ikusten dugu berriro ere. Aurreko galderan, D ereduan ematen zen proportzio txikiena, baina oraingo honetan erantzun zuzenen tasa altuena du (% 68,7).

#### 4.2.3. EAEN ZERGAK EZARTZEKO ETA ARAUTZEKO ESKUMEN ETA AUTONOMIARI DAGOKIONEZ, BA AL DAKIZU ZEIN DEN EGUNGO EGOERA?

Ekonomia Itunak EAERi (eta Hitzarmen Ekonomikoak Nafarroari) bere zergak ezartzeko eta arautzeko autonomia fiskal handiagoa ahalbidetzen dio, Estatutako gainontzeko erkidegoekin konparatuta, eta horrela adierazi du lagineko

2.1. taula. Ekonomia Itunaren definizioa. Erantzun zuzenak, profilaren arabera (%-etan).

	Araba	% 69,0
	Bizkaia	% 64,2
	Gipuzkoa	<b>% 72,0</b>
Titulartasuna	Publikoa	% 67,2
	<b>Itundua</b>	<b>% 68,4</b>
	Pribatua	% 66,7
Hizkuntza-eredua	A	% 66,7
	B	% 62,5
	<b>D</b>	<b>% 68,7</b>

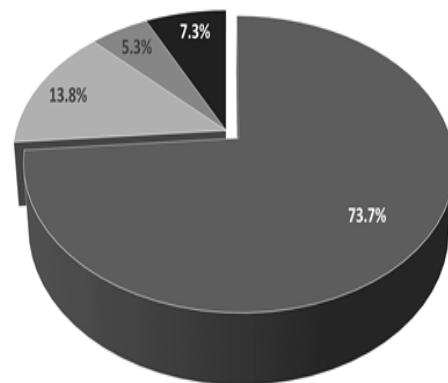
ikasleen % 73,7ak. Ikerketako galderen artean, hau izan da erantzun zuzen gehien jaso dituena. Era berean, adierazgarria da hau izan dela ikasle gehienek erantzun ez duten bigarren galdera: ikasleen % 7,3ak erantzun gabe utzi du.

Bestetik, bi erantzun okerrak, batuta (autonomia fiskal berdina/txikiagoa), ez dira ezta % 20ra iristen.

#### 4.2.4. BA AL DAKIZU ZEIN ERAKUNDEK DUEÑA ZERGAK BILTZEKO AHALMEN HANDIENA (ADIBIDEZ, PFEZA ETA SOZIETATEEN GAINeko ZERGA)?

Ekonomia Itunaren sistemaren alderdi orokorretatik harago, bere funtzionamenduaren ezaugarri nabarmeneko bat da foru-ogasunak direla EAERko zerga gehienak biltzeko arduradunak. Agian galdera espezializatuagoa izateagatik, oraingo honetan erantzun zuzenak laginaren erditik behera gelditu dira: hain zuzen ere, % 44,8. Hala ere, Foru-aldundietako ogasunek aukera izan da erantzun gehien jaso dituena. Ezagutza-maila baxu hori azal dezakeen faktoreetako bat laginaren batez besteko adina da; izan ere, inkestatutako gehienek ziurrenik ez dute foru-ogasunen aurrean errenta-aitorpenik edo bestelako zerga-ordainketarik egin.

Erlatiboki hurbil, Eusko Jaurlaritzako Ogasunak kokatu da (% 33,8). Bi aukera horiek, batuta, laginaren % 78,6 egiten dute; beraz, ikasleen hiru laurdenek baino gehiagok badakite, behintzat, EAERko lurralde-eremuan biltzen direla zergak. Hori koherentea da aurreko galderaren emaitzakin, non ikasleen % 73,7ak bazekeen EAER (eta Nafarroak) gainerako erkidegoek baino autonomia fiskal handiagoa dutela.



- EAER y Nafarroa juntas
- Autonomía fiscal completa
- EAER y Nafarroa juntas
- ED/EE

3.1. grafikoa. Autonomía fiscalari buruzko ezagutza (%-etan).

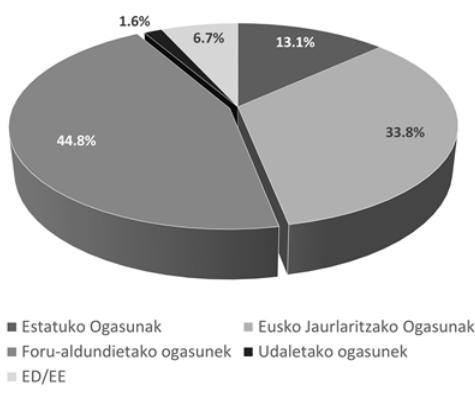
Azkenik, oso erantzun gutxi izan ditu Estatuko Ogasunak aukerak (% 13,1), eta are gutxiago Udalak ogasunek (% 1,6).

Gipuzkoako ikasleen % 46,3ak jakin du foru-ogasunak direla EAEko zerga gehienak biltzeko es-kudunak, baina hiru lurrealdeen arteko erantzun zuzenen proportzioa differentzia estuan egon da: 2,8 puntu. Ikastetxearen titulartasunari erreparatuta, publikoan ikasitako ikasleen aukera zuzenak ia erdira iritsi dira (% 47); pribatukoek, aldiz, proportzio baxuena izan dute berriro ere (% 26,7). Azkenik, D ereduko ikasleak batezbestekotik gora geratu dira berriro ere (% 46,1), beste bi ereduetatik 7 puntu baino gehiagora.

3.1. taula. Autonomia fiskalari buruzko ezagutza. Erantzun zuzenak, profilaren arabera (%-etan)

	Araba	% 78,3
Jaioterría	Bizkaia	% 72,9
	Gipuzkoa	% 73,2
Titulartasuna	<b>Publikoa</b>	<b>% 75,3</b>
	Itundua	% 74,1
	Pribatua	% 46,7
Hizkuntza-eredua	A	% 70,7
	B	% 68,2
	D	<b>% 74,8</b>

#### 4.2.5. ESAN AL DIEZADAKEZU ZEIN GARAI HISTORIKOTAN SINATU ZEN LEHENENGO EKONOMIA ITUNA?



4.1. grafikoa. Erakunde zerga-biltzaileei buruzko ezagutza (%-etan).

Gipuzkoa da, berriro ere, erantzun zuzenen proportzio altuena izan duen lurrealdea, nahiz eta ez den erantzunen erdira iritsi ere egin: lurrealde horretako ikasleen % 48,4ak jakin du lehen Ekonomia Ituna Berrezarkuntzan sinatu zela. Hala ere, aurreko galderetan bezala, alde txikia dago lurrealdeen arteko ehunekoan artean.

Aldiz, sistema itunduan ikasi duten ikasleen erantzun zuzenek % 50a gainditzea lortu dute, nahiz eta estu. Pribatua da, berriro ere, erantzun zuzen gutxien izan duen sareoa (% 40), eta publikoa tartean geratu da (% 44,1). Hizkuntza-ereduaren arabera, aurreko galderen joera mantentzen da; eta, alde txikia izan arren, B eredua gailendu da berriro, A eredua atzetik geratu den bitartean.

#### 4.2.6. HURRENGO DEFINIZIOETATIK, ZEIN USTE DUZU DELA KUPOAREN DEFINIZIO EGOKIENA?

Azkenik, inkestaren galdera teknikoenetarikoa izan arren, ikasle gehienek (% 57,1) zuzen definitu dute kupoia, hots, EAEk bereganatu gabeko es-kumenak finantzatzeko Gobernu zentralari egin behar dion diru-ekarpena da. Egia da Kupoaren bost urteko legearen negoziaketa eta onarpena komunikabideen arreta erakartzen duen gai eztabaidatsua dela, baina azkenengo Kupoaren metodologia 2017an onartu zenean gure laginaren batez besteko adina 14-15 urte bitartekoan baino ez zen.

Gainerako aukeren artean, bigarren erantzun hautatuena (% 18,3) Kupoaren definizio zuzenaren justu kontrakoa jasotzen duena da, hain zuzen ere: Gobernu zentralak EAERi egindako kontribuzioa da, Eusko Jaurlaritzaren esku menak finantzatzeko. Galderari erantzun ez dioten ikasleen kopurua ere nabarmenki altua da (% 7,5).

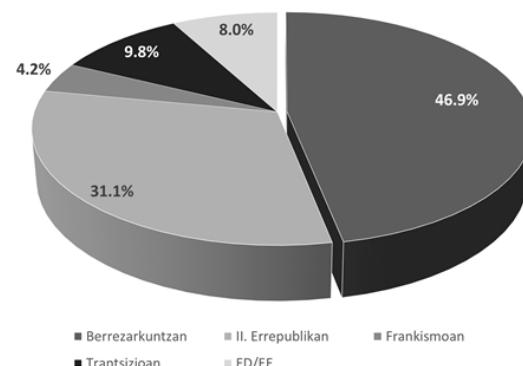
4.1. taula. Erakunde zerga-biltzaileei buruzko ezagutza. Erantzun zuzenak, profilaren arabera (%-etan).

	Araba	% 45,7
Jaioterría	Bizkaia	% 43,5
	<b>Gipuzkoa</b>	<b>% 46,3</b>
Titulartasuna	<b>Publikoa</b>	<b>% 47,0</b>
	Itundua	% 43,2
	Pribatua	% 26,7
Hizkuntza-eredua	A	% 39,4
	B	% 38,6
	D	<b>% 46,1</b>

6.1. taula. Kupoaren definizioa. Erantzun zuzenak, profilaren arabera (%-etan).

Araba da, kasu honetan, ondo erantzun duten ikasleen tasa altuena duen lurrealdea (% 65,1); batezbestekoarekiko eta gainerako lurrealdeekiko alde handiarekin, gainera. Titulartasunari erreparatuta, pribatua gailendu da (% 60), baina marjina txikia egon da hiru sareen artean. Azkenik, D ereduan ikasitako ikasleen % 58,9ak ondo definitu du Kupoia; aldiz, A eredutik zetozten ikasleen % 43,4ak bakarrik definitu du zuzen.

#### 4.2.7. LURRALDE ERKIDEKO AUTONOMIA-ERKIDE-GOEKIN ALDERATUTA, ZER USTE DUZU, EAERI EKO-



## NOMIA ITUNAREN SISTEMAK MESEDE EGIN, BERDIN TRATATU ALA, ALDIZ, KALTE EGITEN DIOLA?

Aurreratu bezala, Batxilergoa bukatzean euskal ikasleek Ekonomia Itunarenkiko duten pertzepzioaren hurbilpen sakonagoa egiteko helburuarekin, ezagutzaz gain, beraien iritzia ere aztertuko dugu. Beraz, hurrengo bi galderetan ez dira erantzun zuzenak edo okerrak egongo; aldiz, ikasleen iritzi subjektiboa bilduko da.

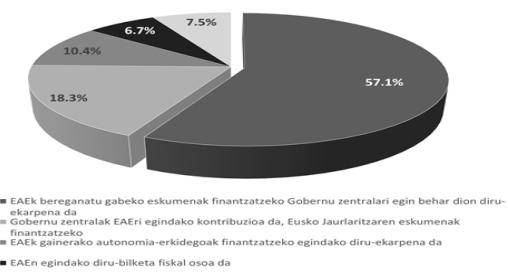
Lehenik eta behin, gehiengoaren aburuz (% 58,4), Ekonomia Itunaren sistema onuragarria da EArenzat, lurralteko autonomia-erkidegoekin alderatuta. Aitzitik, % 19,5ak kaltegarria dela uste du, eta beste % 10 batek berdin tratzen duela pentsatzen du. Hala ere, adierazgarria da galdera honi erantzun ez dioten ikasleen kopurua, laginaren % 12,2ak erantzun gabe utzi baitu.

<b>Jaioterria</b>	Araba	% 47,3
	Bizkaia	% 45,7
	<b>Gipuzkoa</b>	<b>% 48,4</b>
<b>Titularitasuna</b>	Publikoa	% 44,1
	<b>Itundua</b>	<b>% 50,2</b>
	Pribatua	% 40,0
<b>Hizkuntza-eredua</b>	A	% 43,4
	<b>B</b>	<b>% 47,7</b>
	D	% 46,8

5.1. taula. Lehenengo Ekonomia Itunaren sinaduraren garai historikoa. Erantzun zuzenak, profilaren arabera (%-etan).(%-etan).

Ikasleriaren profilari erreparatuz, nolabaiteko berzitasunak identifikatzen dira, baina oro har segmentu guztieta dute sistemarekiko pertzepzio positiboa, eta batezbestekoaren inguruan mugitzen dira. Salbuespen bakarra sare pribatuan ikasitako ikasleena da; kasu horretan, kaltegarria dela uste dutenak (% 46,4) onuragarria dela uste dutenak baino 20 puntu gehiago dira. Hala ere, laginaren % 1,8a bakarrik hartzen dutenez, ia ez du eraginik batezbesteko orokorrean. Bestetik, Ekonomia Itunak EAren mesede egiten diola iritzen duen ikasle-tasa altuena Araban dago, batezbestekoia ia 10 puntutan gaindituz.

### 4.2.8. EKONOMIA ITUNA MANTENTZEA NAHI AL ZENUKE?



6.1. grafikoa. Kupoaren definizioa (%-etan).

Aurreko galderak erakutsitako joerari jarraituz, ikasleen gehiengo zabalak Ekonomia Ituna mantentzea nahi du (% 77,4). Aukeren arabera bereizita, % 65,5ak egungo balditzetan jarraitzea nahi du, eta % 20,9ak euskal finantzaketa-sistema forala mantentzea nahi luke, nahiz eta Estatuari Kupoaren bidez ekarpen handiagoak egin behar izan. Soilik % 9,3ak uste du Ekonomia Ituna ez dela solidarioa gainontzeko autonomia-erkidegoekin.

Era berean, adierazgarria da Ekonomia Ituna mantentzearen alde dauden ikasleen ehunekoa (% 77,4) handiagoa dela aurreko galderan EAren mesede egiten diola edo tratu berdina ahalbidetzen diola erantzun dutenen batura baino (% 68,4).

Segmentuaren araberako azterketa egiteko, mantentzearen aldeko bi aukerak eta kontrako beste bi aukerak batu ditugu. Kategoria guztieta, mantentzearen aldeko jarrera da nagusi. Lurralte historikoei erreparatuz, jarrera hori area-gotu egiten da Araban (% 85,3). Gaitzespen handiena eredu-sare pribatuan ikasi duten ikasleen artean aurkitzen dugu, baina, hala ere, ez du % 20a gainditzen.

## 5. ONDORIOAK

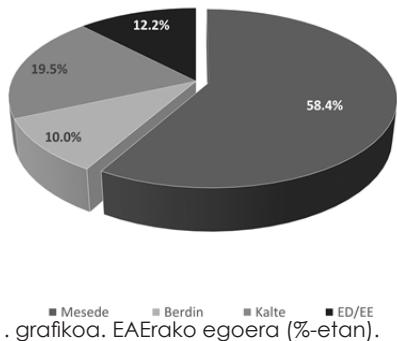
Ituna 2021 inkestaren emaitzen bitartez, euskal hezkuntza-sistemako Ekonomia Itunari eta euskal zerga-ereduari buruzko ikasketa-prozesuaren gaineko diagnostiko eguneratua egin dugu. Oro har, euskal ikasleek Ekonomia Itunaren gaineko ezagutza mugatua izaten dute unibertsitate-aurreko hezkuntza-ibilbidea bukatzean. Zentzu horretan, azpimarratzeko da Batxilergoa bukatu berri duten ikasleen % 64ak soilik baiezatzen duela Ekonomia Ituna ikasi duela hezkuntza-ibilbidean, jakinik euskal curriculumeko derrigorrezko edukia dela.

<b>Jaioterria</b>	Araba	% 65,1
	Bizkaia	% 55,5
	<b>Gipuzkoa</b>	<b>% 56,3</b>
<b>Titularitasuna</b>	Publikoa	% 57,9
	<b>Itundua</b>	<b>% 56,4</b>
	<b>Pribatua</b>	<b>% 60,0</b>
<b>Hizkuntza-eredua</b>	A	% 43,4
	<b>B</b>	<b>% 55,7</b>
	D	% 58,9

Bestetik, ikasleen % 67,6ak egoki definitu du Ekonomia Ituna, eta % 73,7ak badaki EAEx (eta Nafarroak) Estatuko gainontzeko erkidegoek baino autonomia fiskal handiagoa duela. Hala ere, foru-sistema fiskalaren alderdi teknikoa-goak aztertzeko orduan, behera egiten du ezagutza-mailak. Soilik laginaren % 44,8ak jakin du foru-ogasunak direla EAEx zerga gehienak biltzeko ahalmena duten erakundeak, eta antzerako erantzun zuzenak izan ditu (% 46,9) lehen

Ekonomia Ituna sinatu zen garai historikoak, Be-rezarkuntzak. Azkenik, ikasleen % 57,1a gai izan da Kupoa egoki definitzeko.

Ikasleen jatorriari erreparatuz, Bizkaian dago Ekonomia Itunaren gaineko formakuntza jaso duten ikasleen tasa altuena; hala ere, Gipuzkoa izan da emaitza egokien kopuru altuena izan duen lurralte historikoa, eta ondoren Araba. Beraz, ez dago harreman zuzenik prestakuntza espezifikoa jaso duten ikasleen kopuruaren eta lortutako



7.1. grafikoa. EAerako egoera (%-etan).

ezagutza-mailaren artean. Dena den, lurralte historikoaren arteko diferentzia ez da oro har nabarmena. Ikastetxearen titulartasunaren arabera, ikastetxe publikoek eta itunduek antzerako ezagutza-maila erakutsi dute. Sistema pribatuak, laginaren % 1,6a baino ez zenez, oso jarrera gorabeheratsua erakutsi du; horregatik, ezinezko da estatistikoki fidagarriak diren konparaketak egitea. Bukatzeko, hizkuntza-ereduari dagokionez, D ereduak ikasitako ikasleak gailendu dira, nahiz eta Ekonomia Itunari buruzko formakuntza jaso duten ikasleen tasa txikiena duen eredu izan.

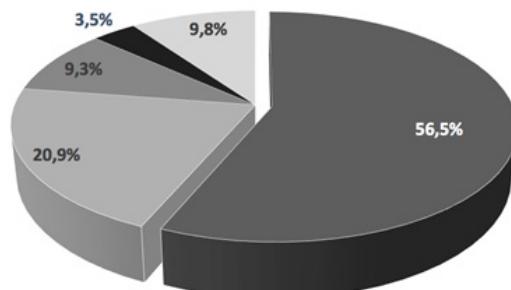
Dena den, nahiz eta ezagutza-maila mugatua izan, ikasle gehienek oro har pertzepzio faboragarria dute foru-sistema fiskalari buruz. Laginaren % 58,4ak uste du Ekonomia Itunak mesede egiten diola EAERi, lurralte erkideko autonomia-erkidegoekin alderatuta, eta % 77,4ak mantendadila nahi du. Emaitza horren atzean, hezkuntza-sistematikatik beste kanpo-estimulu erabakigarriak daudela interpretatua daiteke (adibidez, ingurune familiar eta soziala edo komunikabideak), Ekonomia Itunaren gaineko pertzepzio subjektibo positiboa eraikitzen bultzatzen dutenak.

Ikerketan zehar, ikasleek euskal zerga-sisteman gainean eskuratutako ezagutza-maila ahuila azal dezaketen zenbait faktore identifikatu dira. Ekonomia Ituna presentzia nabarmena du euskal hezkuntza-curriculumetan, eta hainbat ikasgairen programaren parte da, baina, hala ere, ez du emaitza eraginkorrik sorratzetan. Izan ere, presentzia zabala izan arren, Ekonomia Itu-

7.1. taula. EAerako egoera, profilaren arabera (%-etan).

		Mesede	% 68,1
Jaioterria	Araba	Berdin	% 8,5
		Kalte	% 18,6
		Mesede	% 58,4
Titulartasuna	Bizkaia	Berdin	% 8,7
		Kalte	% 18,4
		Mesede	% 57,2
Hizkuntza-eredua	Gipuzkoa	Berdin	% 12,4
		Kalte	% 21,2
		Mesede	% 56,7
Titulartasuna	Publikoa	Berdin	% 9,1
		Kalte	% 22,2
		Mesede	% 61,6
Pribatua	Itundua	Berdin	% 10,9
		Kalte	% 15,4
		Mesede	% 26,6
Hizkuntza-eredua	A	Berdin	% 13,3
		Kalte	% 46,4
		Mesede	% 62,6
B	B	Berdin	% 8,0
		Kalte	% 8,0
		Mesede	% 64,7
D	D	Berdin	% 7,9
		Kalte	% 10,2
		Mesede	% 57,0
		Berdin	% 10,4
		Kalte	% 22,2

na bigarren mailako eduki moduan agertzen da beti. Beraz, ebaluatu beharko litzateke zein den Ekonomia Itunak errealtitatean duen implementazioa, eta zein punturaino geratzen den irakasleen diskrezialitate-margjinaren esku. Agian ez dute baliabide nahikorik; hortaz, Estatuko autonomia-erkidego batzuetan egiten den moduan, formakuntza espezifikoa eskain dokieke. Era berean, berrikusi beharko litzateke zein ikuspuntu eta konpetentziatik ikasten den Ekonomia Ituna, eta maila desberdinako ikasgaien artean jarraipenik edo koordinazioak baden. Adibidez, deigarria da Ekonomia Itunak izendapen desberdina jasotzen duela Oinarrizko Hezkuntzako eta Batxilergoko curriculumetan, Eusko Jaurlaritzak berak argitaratutako terminologia-glosarioan jasotakoaren kontra eginez. Hezkuntza Sailaren barne-desharmonizazioaren eta Ekonomia Itunaren irakaskuntzaren sendotasun ezaren isla izan daiteke hori. Zentzu horretan, komunitate unibertsitarioak ere hobekuntza-prozesu horren



8.1. grafikoa. Ekonomia Ituna mantentzearen aurreko jarrera (%-etan).

parte izan behar luke, bertan inplikatuz, Ekonomia Ituna irakasteko estrategia koordinatua eta erakundearteko garatzeko helburuarekin.

Bukatzeko, Ekonomia Ituna ezagutarazteko eta hedatzeko politika publikoetan jarduten duten instituzioen arteko kolaborazioa hobetzeko aukera atzematen da, haien ahaleginak eta baliabideak optimizatzeko helburuarekin. Horren harira, zalantzan jar daiteke azkenengo urteetan ezarrri diren epe laburreko ekimen puntualen eraginkortasuna, ez baitatоз bat ELGAK emandako gomendioekin: emaitza eraginkorak lortu ahal izateko, heziketa tributarioak epe luzerako estrategia izan behar du eta instituzioen konpromiso iraunkorra eskatzen du.

## 6. BIBLIOGRAFIA

Alonso, I. (2010). El concierto económico en Europa: El equilibrio entre la autonomía tributaria foral y la construcción de la Europa del futuro. IVAP.

<b>Jaioterría</b>	Araba	Bai	% 85,3
		Ez	% 10,8
	Bizkaia	Bai	% 75,4
		Ez	% 10,7
		Bai	% 76,4
		Ez	% 14,7
<b>Titularatsuna</b>	Publikoa	Bai	% 77,1
		Ez	% 13,4
		Bai	% 77,5
		Ez	% 12,7
		Bai	% 73,3
		Ez	% 20,0
<b>Hizkuntza-eredua</b>	A	Bai	% 76,7
		Ez	% 10,1
	B	Bai	% 77,3
		Ez	% 13,6
	D	Bai	% 76,7
		Ez	% 13,7

Delgado, M. L. (2001). ¿Por qué una educación fiscal? La Experiencia Educativa de la Administración Tributaria Española (Coord. Fernando Díaz Yubero). Instituto de Estudios Fiscales.

Delgado, M. L., et al. (2005). La educación fiscal en España. Documentos de trabajo (29). Instituto de Estudios Fiscales. 1-34. or.

Delgado, M. L. (2009). ¿Por qué una educación fiscal?. La Experiencia Educativa de la Administración Tributaria Española, (Coord. Fernando Díaz Yubero). Documentos de trabajo (13). Instituto de Estudios Fiscales. 11-18. or.

Erkoreka, M. (2018). The Basque and Swiss fiscal systems building processes as a source of lessons for the European integration process. International perspectives on fiscal federalism: the Basque tax system. Center for Basque Studies - University of Nevada.

Erkoreka, M., García Rabadán, J., & Garro, J. (2022). UPV/EHUko ikasleek Ekonomia Itunari buruz duten ezagutza eta iritzia: Ituna 2021 inkestaren emaitzak. Ad Concordiam.

Eusko Jaurlaritza (2015). 236/2015 Dekretua, abenduaren 22ko, Oinarrizko Hezkuntzaren curriculuma zehaztu eta Euskal Autonomia Erkidegoan ezartzen duena.

Eusko Jaurlaritza (2016). 127/2016 Dekretua, irailaren 6ko, Batxilergoko curriculuma zehaztu eta Euskal Autonomia Erkidegoan ezartzeko.

Eusko Jaurlaritza (2019). Zergak zertarako? Gizalegari eta zerga-sistemari buruzko hezkuntza-modulua. Eusko Jaurlaritza.

Garagorri, X. (koord.) (2017). Heziberri 2020. Oinarrizko zehar konpetentziak eskuratzeko prozeduren eta jarreren artxiboa. Euskal Autonomia Erkidegoaren Administrazioa. Hezkuntza Saila.

Goenaga, M. (2016). La educación fiscal como herramienta de prevención del fraude fiscal. Presupuesto y gasto público (82). 9-22. or.

IOTA (2008). Fiscal Education for the Young - IOTA Report for Tax Administrations. IOTA.

OECD (2021). Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía: Guía sobre educación tributaria en el mundo, segunda edición. OECD Publishing.

Pereira, L. (2010). Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal. Crónica tributaria (134). 143-178. or.

Urrutia, V. (2011). El Concierto Económico en la opinión pública. Haciendas forales: 30 años de Concierto Económico y perspectivas de futuro. Ad Concordiam. 115-129. or.



## TICKETBAI: NUEVA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA FORMAL DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS VASCOS

XABIER PAGOLA BALDA (\*)

### Laburpena

TicketBAI zerga-betebehar berri bat da, eta laster sartuko da indarrean Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako lurralte historikoetan. Horren bitartez, ekonomia-jarduerak egiten dituzten pertsona fisikoek eta juridikoek lege-eskakizun eta es-kakizun tekniko zehatz batzuk betetzen dituen fakturazio-software bat erabili beharko dute. Zerga-iruzurrearen aurkako borroka helburu nagusitzat duen sistema horri esker, foru-ogasunek denbora errealean jasoko dituzte eragiketa ekonomikoen fakturak edo ordainagiriak. Horrela, errazagoa izango da ekonomia-jarduerak kontrolatzea. Obligaziodunek, trukean, erraztasunak lortuko dituzte zerga-betebeharak ondo betetzeko, besteak beste, PFEZren, sozietaeten gaine-ko zergaren eta BEZaren adierazpenen zirriborroak. Era berean, fakturen hartzaileek egiaztatu ahal izango dute enpresaburu edo profesionalek zerga-administrazioan aitortu egin dituztela ondasunak entregatu edo zerbitzuak eman izana. TicketBAIren ezaugarriak azterzeaz haratago, zerga-betebehar berri hori promulgatzea ekarri duten mugarririk eta inguruabarriak azterzea da lan honen xedea, batik bat, araudi-onespenaren oinarriak azpimarratuta.

Hitz gakoak: TicketBAI, zerga-betebehar formala, ELGA, Ekonomia Ituna, lurralte historikoak, foru-ogasunak, fakturazio-betebeharak, zerga-iruzurra.

### Abstract

TicketBAI es una nueva obligación tributaria que entrará en vigor próximamente en los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa y que obligará a las personas físicas y jurídicas que realicen actividades económicas a utilizar un software de facturación que cumpla con una serie de requisitos legales y técnicos. Gracias a este sistema cuyo objetivo primordial es la lucha contra el fraude fiscal, las Haciendas Forales recibirán en tiempo real las facturas o justificantes de las operaciones económicas, lo que facilitará el control de las actividades económicas. Los sujetos obligados obtendrán a cambio facilidades para el cumplimiento correcto de sus obligaciones tributarias, tales como borradores de declaraciones de IRPF, IS e IVA. Asimismo, los destinatarios de las facturas podrán verificar que los empresarios o profesionales han declarado las entregas de bienes o prestaciones de servicios ante la Administración tributaria. El objetivo de este trabajo, más allá de estudiar las características de TicketBAI, es analizar los distintos hitos y circunstancias que han llevado a la promulgación de esta nueva obligación tributaria, incidiendo sobre todo en las bases de su aprobación normativa.

Palabras clave: TicketBAI, obligaciones tributarias formales, OCDE, Concierto Económico, Territorios Históricos, Haciendas Forales, obligaciones de facturación, fraude fiscal.

(\*) Máster Universitario en Abogacía y Derecho Fiscal en ESADE (Barcelona).

## INTRODUCCIÓN

Una factura, aunque para gran parte de la ciudadanía suponga un simple papel totalmente prescindible, tiene implicaciones tributarias esenciales y su emisión constituye una de las obligaciones tributarias capitales. Tal es su importancia, que uno de los métodos más conocidos de fraude fiscal es efectivamente la omisión de declaración de estos documentos que reflejan las actividades económicas, sea por su destrucción, sea por su manipulación.

Los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, conscientes de este fenómeno, han puesto sobre la mesa una nueva obligación tributaria denominada TicketBAI, en virtud de la cual todas las personas físicas y jurídicas que desarrollen actividades económicas tendrán que utilizar un software de facturación que cumpla con los requisitos técnicos que impiden la supresión electrónica de ventas. Gracias a esta nueva obligación, cada factura que se emita será una factura declarada. Varias son las preguntas que me vinieron a la mente cuando tuve noticia de esta obligación revolucionaria. ¿Cómo evitarán las Haciendas Forales que no se declaren las facturas emitidas? ¿Podremos los ciudadanos comprobar que quien nos entrega la factura la ha declarado realmente? ¿Los empresarios y profesionales obtendrán algún beneficio a cambio? Y muchísimas más.

Este trabajo pretende ser una guía en el largo camino que ha llevado hasta la aprobación de esta nueva obligación tributaria. Así, el primer capítulo está dedicado a exponer los antecedentes de la obligación TicketBAI, tanto nacionales como internacionales, para subrayar que la realidad es que obligaciones tributarias como ésta llevan muchos años implantadas en nuestro entorno. El segundo capítulo pretende explicar cómo es que los Territorios Históricos vascos han podido crear una obligación tributaria propia y cómo el legislador foral ha formulado su regulación de manera que sea compatible con el resto de las obligaciones tributarias. Una vez expuestos los antecedentes y los fundamentos jurídicos, el tercer capítulo realiza un análisis exhaustivo del ámbito de aplicación de TicketBAI y su funcionamiento. Debido al marcado ca-

rácter tecnológico de esta obligación, se ha considerado conveniente profundizar más en el aspecto jurídico de la misma y no en el técnico, sin perjuicio de realizar alguna pincelada al respecto. En cuanto a la metodología del presente trabajo, el formato elegido es el de trabajo de investigación pura, dado que el punto de partida lo constituyen las aportaciones de autores expertos en la materia, que posteriormente se analizan, desarrollan y relacionan. El contenido de este trabajo tiene su fuente en libros, estudios monográficos, artículos, manuales, hemeroteca, normativa y jurisprudencia de los Tribunales.

Sin duda, TicketBAI supondrá un cambio paradigmático en la relación entre el contribuyente y la Administración tributaria, así como un salto cualitativo sin precedentes en el control de las actividades económicas en la Comunidad Autónoma Vasca. También es innegable que la puesta en marcha de una obligación de tal calado vendrá acompañada de críticas y reticencias por parte de los sujetos obligados debido a que podría considerarse una carga excesivamente onerosa. Por tanto, será indispensable encontrar el mayor equilibrio posible entre el beneficio general para la sociedad vasca y los costes para los obligados tributarios.

## I. ANTECEDENTES DE TICKETBAI

## 1. Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco

Para encontrar las primeras referencias escritas oficiales al proyecto de la nueva obligación TicketBAI, tenemos que remontarnos al 30 de marzo de 2016, fecha en que se publicó el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco, que contiene los criterios generales y las actuaciones coordinadas a realizar durante el año 2016. Este documento, que se elabora de forma anual desde 2014, es fruto del trabajo realizado por la Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal, grupo de trabajo integrado en el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (en adelante, “OCT”).

El OCT, creado por la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal<sup>1</sup>, es un órgano interinstitucional que deriva

<sup>1</sup> Comunidad Autónoma Vasca. Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal.

del Estatuto de Autonomía de Gernika (en adelante, "EAPV") y la Ley de Territorios Históricos, y cuyas funciones consisten básicamente en coordinar la colaboración entre las Diputaciones Forales para que sus competencias tributarias se ejerzan de la manera más eficaz posible<sup>2</sup>. Su objetivo, por tanto, es dar solución a los problemas de funcionamiento que podría suponer la articulación del sistema tributario vasco en un esquema multinivel de haciendas existentes<sup>3</sup>.

En cuanto a las notas características del OCT, la doctrina destaca las siguientes<sup>4</sup>: es un órgano derivado del sistema de concierto, que descansa sobre el acuerdo entre los Territorios Históricos (en adelante, "TTHH") y las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma Vasca (en adelante, "CAV"), es un órgano de naturaleza administrativa y es un órgano que se compone de forma colegiada –3 representantes del Gobierno Vasco y 3 representantes de las Diputaciones Forales, 1 por Álava, 1 por Bizkaia y 1 por Gipuzkoa–. Los acuerdos que adopta el OCT no se dirigen a los contribuyentes en general, sino que tienen como destinatario a las administraciones y gobiernos de los TTHH, para que adapten su normativa tributaria a las necesidades de coordinación que el OCT estime oportunas<sup>5</sup>.

Tras la sesión del debate monográfico sobre fiscalidad que se celebró en fecha 26 de septiembre de 2013 a propuesta de los grupos parlamentarios Euzko Abertzaleak-Nacionalistas Vascos y Socialistas Vascos-Euskal Sozialistak, el Pleno del Parlamento Vasco aprobó, entre otras, la resolución número 6 en virtud del cual consideraba necesaria la creación de dicha Comisión formada por 4 miembros, 1 del Gobierno Vasco designado por el titular del Departamento competente en materia de Hacienda y 1 por cada Diputación Foral designados por el respectivo Diputado Foral de Hacienda de entre los inspectores de finanzas destinados en los respectivos servicios de inspección<sup>6</sup>. La Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal se constituyó finalmente por acuerdo del OCT en fecha 14 de octubre de 2013.

<sup>2</sup> ARRATIBEL ARRONDO, José Antonio. Naturaleza jurídica del órgano de coordinación tributaria de Euskadi, p. 102.

<sup>3</sup> Ibidem, p. 103.

<sup>4</sup> Ibidem, p. 103-105.

<sup>5</sup> Ibidem, p. 110.

<sup>6</sup> Comunidad Autónoma Vasca. Resolución núm. 6 del Parlamento Vasco, aprobada por el Pleno en debate monográfico sobre fiscalidad de 26 de septiembre de 2013, p. 6787.

Cabe destacar que no es el primer órgano existente en la CAV creado expresamente para luchar contra el fraude fiscal, pues la Hacienda Foral de Bizkaia creó en el año 2009 la Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal como "órgano técnico especializado de asesoramiento y auxilio al director general de Hacienda para el diseño, elaboración, control de la implantación y seguimiento de los resultados de la política de lucha contra el fraude fiscal"<sup>7</sup>.

Pues bien, las principales funciones de la Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco son<sup>8</sup>: (i) la elaboración del Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal que oriente la actuación coordinada de las Diputaciones Forales; (ii) la determinación de acciones de obtención de información, preventivas y de regularización y cobro; (iii) la realización de propuestas de mejora de los Planes anuales de inspección y sistemas de obtención de información tributaria; y (iv) la emisión de un Informe anual integrado sobre el fraude fiscal en la CAV que evalúe el resultado y la eficacia de las actuaciones del Plan Conjunto.

El Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco de 2016 señala en sus consideraciones iniciales lo siguiente<sup>9</sup>:

"Las actuaciones realizadas por las tres Haciendas Forales durante los últimos años han constatado que, en determinados sectores de actividad, ha proliferado la utilización de herramientas informáticas específicas para la ocultación de ventas y manipulación de los estados contables que sirven para la confección de las declaraciones tributarias.

( ...) ... )

Igualmente destaca el compromiso de elaborar una estrategia general que permita analizar la implantación de herramientas de control de los siste-

<sup>7</sup> Territorio Histórico de Bizkaia. 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, art. 1.

<sup>8</sup> Comunidad Autónoma Vasca. Resolución núm. 6 del Parlamento Vasco, aprobada por el Pleno en debate monográfico sobre fiscalidad de 26 de septiembre de 2013, p. 6788.

<sup>9</sup> Comunidad Autónoma Vasca. Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco, que contiene los criterios generales y las actuaciones coordinadas a realizar durante el año 2016, p. 4-5.

mas de facturación en determinados sectores de actividad, en cumplimiento de las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) para evitar estas prácticas fraudulentas".

Si consultamos las actuaciones preventivas en particular, es decir, aquéllas que tienen como objetivo identificar y disuadir actos de fraude fiscal por parte de los obligados tributarios con anterioridad a su comisión<sup>10</sup>, podemos observar que la estrategia plurianual se inspirará en las recomendaciones de la OCDE –en particular, el documento publicado en 2013 titulado "Supresión electrónica de ventas: una amenaza para los ingresos fiscales" (véase *infra* II.2.1)– y en la experiencia de otros países de nuestro entorno. Tal y como se verá a continuación, posteriormente a la publicación del Plan Conjunto de 2016, vieron la luz dos nuevas recomendaciones de la OCDE, de los años 2017 y 2019 respectivamente, que también son fuente de inspiración de la estrategia plurianual.

A partir de estas instrucciones, los actores públicos interpelados pusieron en marcha la colaboración interinstitucional que culminó con la firma del Convenio entre la Administración de la CAV, la Hacienda Tributaria de Navarra y las Diputaciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa para el desarrollo del Proyecto Ticketbai / TicketSi-Bai, publicado el 9 de julio de 2019 en el Boletín Oficial del País Vasco<sup>11</sup>. En la exposición de motivos de dicho Convenio podemos leer que las Diputaciones Forales, el Gobierno Vasco y la Hacienda Tributaria de Navarra pusieron en marcha un grupo de trabajo formado por técnicos especialistas para estudiar la concreción y materialización del referido proyecto plurianual, y que en su reunión constitutiva celebrada en fecha 19 de julio de 2016 se tomó la decisión de bautizar el proyecto con la denominación Ticketbai / TicketSi-Bai y se procedió al registro de la marca para garantizar la utilización exclusiva de la misma por parte de las instituciones creadoras.

<sup>10</sup> *Ibidem*, p. 16.

<sup>11</sup> Comunidad Autónoma Vasca. Resolución 47/2019, de 17 de junio, del Director de la Secretaría del Gobierno y de Relaciones con el Parlamento, por la que se dispone la publicación del Convenio de colaboración suscrito con la Hacienda Tributaria de Navarra y las Diputaciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, para el desarrollo de un proyecto consistente en el estudio e implantación de instrumentos de control de los sistemas de facturación y cobro Ticketbai / TicketSi-Bai.

Podemos encontrar más información sobre cómo se ha gestado la colaboración interinstitucional en el Plan Conjunto de 2020<sup>12</sup>, el publicado más recientemente. Así, dentro de las actuaciones preventivas se explica que en 2018 el grupo de trabajo se centró en definir las especificaciones técnicas de TicketBAI que debían cumplir los requisitos de seguridad, integridad e identificación. Asimismo, se llevaron a cabo pruebas de concepto para confirmar que el sistema de control TicketBAI es compatible con los sistemas operativos informáticos más utilizados, de manera que no se restrinja su funcionamiento a un único sistema operativo.

Otra consideración que realiza el Plan Conjunto de 2020 y que guarda mucha relación con las tendencias más recientes en el mundo de la tecnología es el Internet de las cosas o *Internet of Things* ("IoT")<sup>13</sup>. Este concepto, tan de moda hoy en día, vendría a referirse a "la agrupación e interconexión de dispositivos y objetos a través de una red (bien sea privada o Internet, la red de redes), dónde todos ellos podrían ser visibles e interaccionar"<sup>14</sup>. Esta tecnología ofrece un amplio abanico de posibilidades a la hora de recopilar datos, analizarlos e interconectarlos entre distintos servidores, lo que resulta de gran utilidad para un proyecto como el de TicketBAI, basado en el envío masivo de datos de los contribuyentes a la Administración tributaria.

Volviendo a los trabajos previos a la implantación del sistema TicketBAI, durante el ejercicio 2019 se remataron los trabajos de sus aspectos técnicos, se estudió la manera en la que se adaptaría la normativa tributaria para introducir esta nueva obligación y se celebró una prueba piloto que contó con la participación de empresas especializadas en software de facturación<sup>15</sup>. Según explica el Informe anual integrado sobre el fraude fiscal en la Comunidad Autónoma de Euskadi del año 2019<sup>16</sup>, dicha prueba piloto se llevó a cabo en fecha 11 de abril de 2019 y en ella par-

<sup>12</sup> Comunidad Autónoma Vasca. Plan Conjunto deucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco, que contiene los criterios generales y las actuaciones coordinadas a realizar durante el año 2020, p. 21.

<sup>13</sup> *Ídem*.

<sup>14</sup> GRACIA, María. IoT - Internet Of Things.

<sup>15</sup> Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco, que contiene los criterios generales y las actuaciones coordinadas a realizar durante el año 2020, p. 21.

<sup>16</sup> Comunidad Autónoma Vasca. Informe de resultados de las actuaciones del Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal en el País Vasco realizadas durante el año 2019, p. 35.

ticiparon 55 empresas, tanto desarrolladoras de software de facturación como obligados tributarios que pudieron elaborar su propio software.

Si bien la Administración tributaria de la Comunidad Foral de Navarra participó activamente en la fase preparatoria de TicketBAI, pues su Plan de Control Tributario para 2018 señalaba que "la Hacienda Tributaria de Navarra forma parte de un grupo de trabajo que estudia las distintas soluciones tecnológicas de control sobre terminales puntos de venta y cajas registradoras implantadas en Administraciones Tributarias de nuestro entorno en los últimos años, con el objetivo de prevenir el fraude en determinados sectores minoristas con elevado manejo de efectivo"<sup>17</sup>, la Hacienda Tributaria de Navarra abandonó el proyecto en 2019<sup>18</sup>.

Precisamente porque esta nueva obligación tributaria formal se concibe como instrumento para luchar contra el fraude fiscal, no está de más recordar cuál es la cuantificación de este fenómeno perjudicial para el conjunto de la sociedad en la CAV. La publicación más reciente con los datos más actualizados es el Informe sobre la economía sumergida y fraude fiscal en la CAV<sup>19</sup>, de cuyas conclusiones se extraen las principales figuras de este fenómeno:

- i. La economía sumergida en la CAV durante el período 1990-2014 ha oscilado alrededor del 17%, entendiéndose por economía sumergida "el conjunto de actividades productivas legales que se ocultan por razones fiscales o de naturaleza similar", incluyéndose las transacciones de bienes y servicios ocultados<sup>20</sup>.
- ii. En comparación con los datos para el Estado, la economía sumergida en la CAV se mantiene siempre por debajo según la mayoría de los estudios, mientras que, en comparación con la Unión Europea (en adelante, "UE"), los datos

<sup>17</sup> Comunidad Foral de Navarra. Resolución 242/2018, de 9 de abril, del Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, por la que se aprueba el Plan de Control Tributario para el año 2018, p. 4962.

<sup>18</sup> Alonso Arce, Iñaki. La lucha contra el fraude fiscal: medidas adoptadas por las Diputaciones Forales, p. 20.

<sup>19</sup> ZUBIRI ORIA, Ignacio, et al. *Informe: Economía sumergida y fraude fiscal en la C.A. de Euskadi*, p. 85-86.

<sup>20</sup> Ibidem, p. 8.

de la CAV convergen hacia la media.

- iii. La pérdida de recaudación en el período 2011-2014 ocasionada por la economía sumergida asciende a más de 3.700 millones de euros anuales. De ese montante, más del 60% corresponde a las principales figuras impositivas de la CAV (IRPF, IS e IVA), lo que comporta que las Haciendas Forales pierdan cada año 2.230 millones de euros.
- iv. De la cifra de 2.230 millones de euros anuales, algo más de 2.000 millones de euros anuales (es decir, el 55% del total de la economía sumergida, 3.700 millones), son pertenecientes a los tributos gestionados por las Haciendas Forales, mientras que alrededor de 300 millones corresponden a los tributos gestionados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, "AEAT").

La Hacienda Foral de Bizkaia arrojó más datos de fraude fiscal relacionados con el ámbito de actuación de TicketBAI en rueda de prensa de fecha 16 de diciembre de 2019, donde se hizo público que la minoración de ingresos es uno de los métodos de evasión fiscal que más detectan las actuaciones de inspección. En particular, en las inspecciones de sistemas informáticos de facturación de los contribuyentes con mayor indicio de fraude que se realizaron entre 2016 y 2018, se descubrió que el 20% de las ventas no se declara, en otras palabras, 1 de cada 5 facturas se destruye y se transfiere a la caja B. Es un dato relevante pero no aplicable al conjunto de los contribuyentes, pues se refiere al grupo con mayor indicio de fraude<sup>21</sup>.

Es difícil tomar conciencia de un problema si no podemos cuantificarlo con datos concretos, y más aun cuando estamos en el ámbito de las finanzas públicas, donde las cantidades de dinero ascienden a cifras realmente elevadas. Una vez presentados los datos del fraude fiscal en la CAV, podemos afirmar que el principal objetivo de la

<sup>21</sup> MARTÍNEZ BARBARA, Gemma. BATUZ: hacia un sistema integral de control de los rendimientos de las actividades económicas en el Territorio Histórico de Bizkaia, p. 3.

obligación legal y técnica denominada TicketBAI será reducir el máximo posible esa proporción de ventas no declaradas así como los 2.000 millones de euros anuales que pierden las Haciendas Forales y, por ende, las instituciones comunes de la CAV, ya que esta obligación afectará a los contribuyentes por actividades económicas del IRPF y del IS de forma directa, pero también influirá sobre la recaudación por las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA.

## 2. Recomendaciones de la OCDE

El papel de la OCDE en la definición de las políticas fiscales ha cobrado especial relevancia en la definición del nuevo orden tributario internacional en los últimos años, sobre todo a través de sus recomendaciones, y el proyecto TicketBAI no ha sido ajeno a dicho fenómeno. Prueba de ello son las continuas referencias a las recomendaciones en los Planes Conjuntos e Informes anuales, como acabamos de ver, así como en las normas forales que establecen la obligación TicketBAI y en los reglamentos de desarrollo.

En concreto, se trata de las siguientes recomendaciones: "Supresión electrónica de ventas: una amenaza para los ingresos fiscales" (2013), "Herramientas tecnológicas para abordar la evasión y el fraude fiscal" (2017) e "Implementing Online Cash Registers: Benefits, Considerations and Guidance" (2019).

Antes de entrar a explicar cada documento en particular, merece especial atención la cuestión del alcance jurídico de este tipo de actos que son calificados como *soft law* por la doctrina<sup>22</sup>. Según el Diccionario panhispánico del español jurídico, por *soft law* se entienden aquellos "actos jurídicos que sin tener fuerza vinculante obligatoria contienen las pautas inspiradoras de una futura regulación de una materia, abriendo paso a un posterior proceso de formación normativa"<sup>23</sup>.

En cuanto al concepto de recomendación como acto jurídico característico del derecho internacional, dejando de lado las disquisiciones doctrinales, la propia OCDE las define como instrumentos legales jurídicamente no vinculantes,

pero que en la práctica tienen una gran fuerza moral dado que representan la voluntad política de los adherentes. Existe, por tanto, una expectativa de que los adherentes harán el máximo para implementar completamente la recomendación. Así, los Estados miembros que no tienen la intención de implementarla suelen abstenerse en la adopción de recomendaciones, aunque esta conducta no sea legalmente exigible<sup>24</sup>.

Las recomendaciones de la OCDE buscan la armonización de la legislación y la política de los Estados que forman parte de la organización<sup>25</sup>, y su naturaleza jurídica se caracteriza por la ausencia de vinculación jurídica<sup>26</sup>, lo que se desprende claramente de la Regla de Procedimiento núm. 18 b): "Recommendations of the Organisation, made by Council in accordance with Articles 5, 6 and 7 of the Convention, shall be submitted to the Members for consideration in order that they may, if they consider it opportune, provide for their implementation"<sup>27</sup>. Esta Regla dispone, en esencia, que los Estados miembros adoptarán las recomendaciones si lo consideran oportuno.

Ahora bien, las recomendaciones tienen cierta fuerza vinculante, pues si un Estado adopta una recomendación en la OCDE, ello implica que tendrá que actuar de conformidad con dicha recomendación en otras organizaciones internacionales<sup>28</sup>. Otro ejemplo de su carácter vinculante es que los Estados tienen que dar cuenta del nivel de cumplimiento del contenido de las recomendaciones, además de tener que justificar los motivos por los cuales no deciden seguir una recomendación<sup>29</sup>. La OCDE, por su parte, suele utilizar mecanismos de control en forma de dictámenes científicos, con información sobre la situación de cada Estado, para impulsar el cumplimiento de las recomendaciones en los Estados donde menos avanzada está la implantación de las mismas<sup>30</sup>.

Una vez expuesto el marco teórico general de las recomendaciones de la OCDE, a continuación se

24 OCDE [Recurso electrónico]: *OECD Legal Instruments*. Traducción propia.

25 VEGA GARCÍA, Alberto. *El soft law en la fiscalidad internacional*, p. 162.

26 *Ídem*.

27 OCDE. Reglamento de Procedimiento de la Organización, adoptado por el Consejo el 30 de septiembre de 1961.

28 VEGA GARCÍA, Alberto. *El soft law en la fiscalidad internacional*, p. 162.

29 *Ibidem*, p. 163.

30 *Ibidem*, p. 163.

22 VEGA GARCÍA, Alberto. *El soft law en la fiscalidad internacional*, p. 158.

23 Real Academia Española [Recurso electrónico]: Diccionario panhispánico del español jurídico.

presentará el contenido de las tres recomendaciones que han influido sobre la obligación TicketBAI.

## 2.1. Supresión electrónica de ventas: una amenaza para los ingresos fiscales

Este informe, publicado en 2013, parte del fenómeno de la supresión electrónica de ventas como mecanismo de evasión fiscal y, en particular, las cajas registradoras o sistemas de punto de venta (POS, por sus siglas en inglés, "Point of Sale", en castellano, "Punto de Venta") que tienen instalados softwares de supresión electrónica de ventas, para después ofrecer consejo a las Administraciones tributarias a la hora de abordar este problema<sup>31</sup>.

La supresión de ventas también se conoce por el nombre de "captura" (en inglés, "skimming"), y consiste en que el empresario o profesional no registra las ventas que se realizan en efectivo en la caja registradora, quedándose el dinero para sí, o bien en desviar las ventas realizadas a una caja registradora alternativa ajena a los libros contables. La captura de ventas suele ser más habitual en las pequeñas y medianas empresas que venden los bienes o prestan los servicios directamente al consumidor final, donde no existen tantos controles internos como en las grandes empresas<sup>32</sup>.

La técnica de la doble caja tradicional se podía apreciar en mayor medida antes de la expansión y generalización de tecnologías más avanzadas de contabilización de ventas y emisión de facturas, pero los programas más utilizados actualmente son, por un lado, los softwares instalados directamente en el sistema POS ("Phantomware") y, por otro lado, los programas externos que se graban en dispositivos USB ("Zapper"). De esta manera, todos los POS están informatizados y el empresario o profesional puede acceder al software de supresión a través de tarjetas magnéticas, botones ocultos en la pantalla o incluso la combinación de varias teclas. Aunque la gran mayoría de ventas que se ocultan tienen origen en cobros en efectivo, también se está descubriendo la ocultación de transacciones realizadas en débito y

crédito. Es, por lo tanto, un fenómeno generalizado y que afecta a todas las transacciones<sup>33</sup>.

Volviendo a los principales programas de supresión de ventas, el *Phantomware* es un programa de software directamente instalado en la aplicación de contabilidad del programa del sistema POS informático, que permite eliminar las transacciones seleccionadas en un menú oculto o bien imprimir listas de ventas saltándose algunas líneas. El programa automáticamente ajusta la información contable para que no se detecten incoherencias entre compras y ventas y cobros y pagos<sup>34</sup>. Esta es la práctica general, pero también se han encontrado modalidades más sutiles e igualmente efectivas, como el hecho de intercambiar productos de mayor valor por productos de menos valor, como se descubrió en un software para restaurantes de Suecia<sup>35</sup>.

En cuanto a los *Zapper*, se trata de softwares externos que se suelen almacenar en dispositivos USB, CD o discos duros externos y que también tienen como objetivo suprimir ventas. Este método de fraude es más difícil de detectar por las autoridades tributarias pues no es un programa que está permanentemente instalado en el POS, siendo suficiente para activarlo la conexión de alguno de los dispositivos mencionados<sup>36</sup>.

Una vez expuestos los principales programas de supresión de ventas, la recomendación de 2013 hace un listado de las estrategias de detección más efectivas. La actuación más interesante desde la óptica jurídica sería el refuerzo del cumplimiento de la ley, es decir, de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, tanto de manera voluntaria como forzosa, siendo más deseable la primera de ellas por ser menos gravosa y consumir menos recursos de la Administración tributaria. El manual tributario de la OCDE sobre teneduría de registros habla de porqué es mejor apostar por el cumplimiento voluntario<sup>37</sup>. Dado que el cumplimiento forzoso a través de comprobaciones, auditorías e inspecciones consume muchos recursos públicos, las Administraciones tributarias buscan aprovechar

<sup>33</sup> *Ídem*.

<sup>34</sup> *Ibidem*, p. 14.

<sup>35</sup> *Ibidem*, p. 15.

<sup>36</sup> *Ibidem*, p. 16.

<sup>37</sup> OCDE. Guidance Series: Record Keeping Guidance, p. 5-6. Traducción propia.

<sup>31</sup> OCDE. *Supresión electrónica de ventas: una amenaza para los ingresos fiscales*, p. 3-4.

<sup>32</sup> *Ibidem*, p. 13.

al máximo el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente con incentivos para cooperar y cumplir activamente sus obligaciones tributarias. Ahora bien, para que el cumplimiento voluntario funcione es esencial que los empresarios y profesionales acepten los principios y comprendan los requisitos legales, que habrán de ser relativamente comprensibles y fáciles de seguir. Es necesario, asimismo, que la normativa tributaria vaya acorde con los sistemas de registro y contabilidad utilizados por las empresas, los cuales tienen que ser fiables para optimizar el cumplimiento voluntario y reducir costes tanto empresariales como administrativos.

De todas las posibles soluciones a este problema, destacan la denominada "caja fiscal" de Italia que almacena los datos de las transacciones en un dispositivo al final de la jornada, y el "software de sistemas POS certificado" de Portugal que genera datos de las transacciones codificados con firmas digitales y, en su caso, códigos QR<sup>38</sup>. Como se verá más adelante, los aspectos técnicos de TicketBAI están inspirados directamente en el modelo luso.

## 2.2. Herramientas tecnológicas para abordar la evasión y el fraude fiscal

Este informe de 2017 es una guía que aconseja a las autoridades fiscales a partir de las experiencias de 21 países en la implantación de soluciones tecnológicas contra la evasión y el fraude fiscal. Además de la reducción de ingresos mediante la supresión electrónica de ventas que ya se ha estudiado en el informe de 2013, el presente documento destaca la facturación falsa como método para declarar deducciones superiores y así tributar menos. Es cierto que la comprobación e inspección tributarias pueden detectar este tipo de fraude analizando los registros de la contraparte de la transacción, pero se trata de actuaciones que consumen mucho tiempo y recursos<sup>39</sup>.

La solución a este problema, al igual que la declaración de menos ingresos, es la facturación electrónica que garantice la integridad de los datos y la identidad del emisor, mediante una firma digital que impida la manipulación

y modificación posterior de la misma. Se puede maximizar la efectividad de la facturación electrónica si se establece la obligatoriedad de remitir las facturas de forma periódica o incluso a tiempo real a las Administraciones tributarias, puesto que se facilitan las auditorias, controles y análisis e incluso se aceleran los procedimientos de devolución a los contribuyentes<sup>40</sup>.

Ahora bien, no hay que desatender otros aspectos para que la facturación electrónica sea lo más efectiva posible. Así, en el ámbito de la legislación, es menester acompañar la implantación de obligaciones de facturación con sendas sanciones por incumplimiento. También sería recomendable habilitar herramientas de verificación online para que los destinatarios de las facturas puedan comprobar que su transacción ha sido declarada ante la autoridad tributaria de manera correcta y así tener la certeza de la fiabilidad de esa factura a efectos tributarios o de otra naturaleza. Asimismo, para profundizar en la asistencia al contribuyente, deberían plantearse incentivos como softwares gratuitos de asistencia en los portales electrónicos de las Administraciones tributarias<sup>41</sup>.

Este documento trata otros aspectos como la problemática de los pagos en efectivo y su limitación, que se enmarca en la lucha contra el blanqueo de capitales, pero no se tratará aquí por sobrepasar el objeto de estudio del presente trabajo.

## 2.3. Implementing Online Cash Registers: Benefits, Considerations and Guidance

La última recomendación de la OCDE, publicada en 2019, fue elaborada a partir de la propuesta del Servicio Tributario Federal de Rusia en el Pleno del Foro sobre la Administración Tributaria celebrado en septiembre de 2017, en virtud de la cual se pedía la redacción de un informe sobre las experiencias de implementación de cajas registradoras online<sup>42</sup>. Las aportaciones de este informe resultan muy clarificadoras porque expone los beneficios o ventajas y los costes o inconvenientes de la

40 Ídem.

41 Ibídem, p. 23.

42 OCDE. *Implementing Online Cash Registers: Benefits, Considerations and Guidance*, p. 9. Traducción propia.

implantación de cajas registradoras online.

La tipología de cajas registradoras electrónicas puede clasificarse en función de su efectividad en la prevención del fraude fiscal, siendo las más efectivas las cajas registradoras online. En efecto, la garantía de seguridad de este tipo de cajas registradoras consiste en que se crean anotaciones con firmas electrónicas únicas (normalmente, una serie larga de números) que quedan grabadas en la base de datos y se imprimen en la factura o justificante para el cliente. Esta firma electrónica única permite que todas las transacciones sean trazadas y verificadas, además de asegurar que la información ha sido generada por el contribuyente y no ha sido alterada desde su creación y emisión. La información generada se transmite directamente o a través de un intermediario a la Administración tributaria en formato encriptado, en tiempo real o casi. Cuando la transmisión de datos se realiza en tiempo real, la Administración tributaria obtiene copias auténticas de todos los archivos<sup>43</sup>.

Así, por ejemplo, el Servicio Tributario Federal de Rusia estableció la obligatoriedad de las cajas registradoras online de manera transitoria a partir de principios de 2017 para enviar de manera instantánea la información sobre las ventas a sus bases de datos. La legislación requiere que cada factura contenga un código QR que permite al cliente verificar la transacción comparándola con la información que tiene la Administración tributaria.

Varias son las consideraciones a realizar a la hora de decidir sobre la implementación de cajas registradoras electrónicas, independientemente de que sean online o no, es decir, de si se envía la información de las transacciones a la Administración tributaria en tiempo real o casi real. El principal beneficio es la mejora del *tax compliance* por la disminución de oportunidades de defraudar y el incremento de la efectividad en la detección de fraude. El papel de los consumidores cobra especial relevancia en este ámbito, ya que una caja registradora electrónica segura puede hacer que cambie la actitud del consumidor, incitándole a que exija su factura o justificante y que pueda verificar su validez<sup>44</sup>.

<sup>43</sup> Ibidem, p. 11-12.

<sup>44</sup> Ibidem, p. 13-14.

Otro beneficio considerable es la protección de la competencia justa y leal, pues las empresas que sí cumplen con sus obligaciones tributarias no se verán perjudicadas por la ventaja competitiva que obtienen las empresas defraudadoras. Por otro lado, se reducirían las cargas administrativas si los contribuyentes adoptan sistemas que comparten directamente la información con las Administraciones tributarias para las funciones de comprobación e inspección<sup>45</sup>.

En cuanto a los costes, es cierto que los contribuyentes tienen que realizar inversiones considerables para la instalación de cajas registradoras electrónicas, pero este coste se puede reducir tanto demorando la entrada en vigor de la obligatoriedad de cajas registradoras electrónicas como ofreciendo subvenciones o deducciones fiscales<sup>46</sup>.

Entrando ya al análisis coste-beneficio de las cajas registradoras online en particular, las Administraciones tributarias deberían tener presente en todo momento que todas las clases de cajas registradoras electrónicas, incluso las de modalidad online, siguen estando expuestas al riesgo del *skimming*, es decir, la práctica ilícita de no generar facturas ni justificantes para los clientes y sin dejar ningún rastro visible para las autoridades inspectoras. Aun así, las cajas registradoras online facilitan la labor de detección del *skimming* gracias al enorme flujo de datos que suministran a la Administración tributaria, la cual podrá utilizar técnicas de análisis de datos avanzadas para descubrir patrones que indican un riesgo mayor de fraude. Los algoritmos pueden comparar el volumen de ventas de negocios de tamaño similar, ratios de ventas en efectivo y en crédito y el diferente volumen de ventas de un mismo negocio dependiendo del período de tiempo en que se registran<sup>47</sup>. Otra ventaja que deriva directamente de lo anterior es que la disponibilidad a tiempo real de datos sobre la actividad económica de un territorio facilita la toma de decisiones de políticas económicas en el seno de los gobiernos<sup>48</sup>.

En lo que respecta a las desventajas de las ca-

<sup>45</sup> Ibidem, p. 15.

<sup>46</sup> Ibidem, p. 16-17.

<sup>47</sup> Ibidem, p. 19.

<sup>48</sup> Ibidem, p. 20.

jas registradoras online, además de los costes de inversión para los contribuyentes obligados y las Administraciones tributarias que hemos comentado más arriba, surgen preocupaciones acerca de la protección de datos de carácter personal, sobre todo relacionado con los riesgos del uso generalizado de *big data* y de la pérdida de control individual sobre los datos personales. Es una cuestión sometida a debate público, aunque cabe destacar que la mayoría de las cajas registradoras online, tal y como se usan en la actualidad, no presentan grandes problemas de protección de datos porque las transacciones registradas no identifican ningún detalle sobre el cliente particular, tan solo incluye detalles sobre los bienes o servicios adquiridos y la identificación del vendedor o proveedor<sup>49</sup>.

Por último, este informe insiste en la necesidad de crear un marco regulatorio robusto en las fases primitivas de la implementación de cajas registradoras online. Además, se recomienda establecer un período transitorio de entre uno y tres años antes de la obligatoriedad total (como se ha hecho en países como Hungría, Eslovaquia y Rusia) para facilitar a los sujetos obligados la adopción de los requisitos técnicos y legales. La legislación debería asimismo prever un régimen sancionador severo para aquellos obligados que no cumplan los requisitos técnicos y/o legales<sup>50</sup>.

### 3. Experiencias de otros países de nuestro entorno: el caso de Portugal

Las normas forales que regulan la obligación TicketBAI hacen referencia en sus preámbulos a otros países que han adoptado sistemas tributarios de control de los terminales de puntos de venta como son Austria, Suecia, Polonia, Portugal y Quebec, entre otros. De todos estos casos, el portugués es el que más interés suscita pues su sistema ha sido la inspiración directa para diseñar el funcionamiento de TicketBAI. En efecto, una delegación de la hacienda portuguesa (la Autoridade Tributária e Aduaneira, en adelante, “AT”) participó en una jornada de trabajo celebrada en Bilbao el 3 de marzo de 2017 y organizada por las Haciendas Forales y el Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco, en la cual expusieron su estrategia y medidas adopta-

das para luchar contra la supresión electrónica de ventas y el fraude relacionado con los POS<sup>51</sup>.

Portugal, como Estado soberano con potestad tributaria plena, ha regulado las obligaciones relacionadas con la facturación electrónica pivotando sobre los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Así, a tenor del artículo 3 del Decreto-Ley 198/2012<sup>52</sup>, los sujetos pasivos del IVA tienen que comunicar las facturas emitidas a la AT, por una de las siguientes vías: (a) Por transmisión electrónica en tiempo real, integrada en un programa de facturación electrónica del servicio web de la AT y cumpliendo con los mecanismos de seguridad legalmente establecidos. Esta sería la modalidad de caja registradora online que recomienda la OCDE en su informe de 2019; (b) A través del envío de un fichero SAF-T en formato XML, exportado mensualmente por el programa de facturación certificado y utilizando la aplicación de envío de datos disponible en el portal e-fatura de la AT; (c) Por introducción directa en la web de la AT; y (d) Por vía electrónica, a través de la cumplimentación del modelo oficial de declaración para la comunicación de los elementos de las facturas.

Cabe señalar que, de acuerdo con el Decreto-Ley 197/2012<sup>53</sup>, es siempre obligatorio la emisión de factura, incluso en los casos en que los consumidores finales no lo soliciten. Dicha obligación, combinada con la remisión de todas las facturas a la AT en alguna de las modalidades mencionadas y la creación de beneficios fiscales para los consumidores, conforman los pilares del sistema de facturación denominado e-fatura, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2013. Como última novedad, a partir de 2019, las facturas y demás documentos tributarios relevantes deben incorporar un código QR<sup>54</sup>.

Presentan especial interés los beneficios fiscales desarrollados para incentivar a los consumidores finales a pedir factura. Por un lado, se crearon un conjunto de deducciones en sede del Impuesto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS, equivalente al IRPF). A partir del 1 de

51 Las Autoridades Fiscales de Portugal y Austria muestran sus medidas antifraude a las Haciendas vascas (3-3-2017).

52 Portugal. *Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto*. Traducción propia.

53 Portugal. *Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto*. Traducción propia.

54 Portugal. *Decreto-Lei n.º 28/2019, de 24 de fevereiro*, art. 7. Traducción propia.

enero de 2015, los contribuyentes que soliciten la emisión de la factura con inclusión de su número de identificación fiscal, pueden beneficiarse de deducciones en gastos generales familiares, gastos de salud, gastos de formación y educación, gastos del hogar, gastos de manutención y reparación de vehículos, gastos de alojamiento y restauración, gastos de peluquerías y similares, gastos de veterinaria, y gastos por bonos mensuales de transporte público. Evidentemente, existen límites en la deducibilidad de estos gastos.

El valor de las deducciones se calcula automáticamente por la AT, hasta el 15 de febrero del año siguiente al de la emisión de las facturas, con base en los elementos que le han sido comunicados respecto a cada adquirente identificado en las facturas. De todos modos, los sujetos pasivos del IRS pueden comunicar a la AT los elementos de las facturas en que consten como adquirentes, que mantengan en su posesión y que no hayan sido comunicados a la AT, debiendo mantener en su posesión las facturas registradas para exhibirlas a la AT siempre que lo solicite dentro del período de prescripción de cuatro años, contando a partir del final del año en que se produjo la adquisición<sup>55</sup>.

Por otro lado, con el objetivo de premiar a los consumidores que pidan factura o justificante con la inclusión de su NIF, se creó la *fatura da sorte* o factura de la suerte, de manera que al acumular 10€ en factura o justificante que no derive de gastos de actividades económicas, se obtiene un cupón que pasa a formar parte de un sorteo o lotería, pudiendo participar por una aplicación móvil creada al efecto, en el portal web de e-fatura o registrando las compras en una tarjeta electrónica. El sorteo se emite en la televisión pública portuguesa cada semana, y dos veces al año (los meses de junio y diciembre) se celebran ediciones especiales con premios de valor mayor. Entre abril de 2014 y abril de 2016, los premios eran coches de alta gama, y desde abril de 2016 se entregan Letras del Tesoro por valor de 35.000€ (50.000€ en las ediciones especiales)<sup>56</sup>.

Los datos demuestran que la estrategia e-fatura ha tenido éxito y que el enfoque adoptado por la AT ha sido el acertado. En efecto, el número

de facturas comunicadas cada año a la AT ha ido aumentando con respecto al ejercicio anterior (7,52% en 2014, 9,81% en 2015, 3,60% en 2016 y 1,56% en 2017), constatándose también el incremento en las facturas con indicación del NIF de los adquirentes. Relacionado con esto último, las deducciones concedidas en sede de IRS han aumentado anualmente, con especial referencia al año 2015 donde se verificó el mayor crecimiento, respecto al 2014, del montante de las deducciones, en línea con el mayor aumento de las facturas con indicación del NIF del 51,87%<sup>57</sup>.

En cuanto a los datos de recaudación fiscal, proveniente tanto de impuestos directos como indirectos, se constata un incremento respecto al período inmediato anterior en todos los ejercicios, sobre todo el primer año de vigencia de las medidas, el 2013, con un aumento del 13,21% respecto a 2012 (2,34% en 2014, 4,66% en 2015, 3,59% en 2016 y 4,81% en 2017). Se estima que la diferencia de recaudación entre 2017 y 2012, es decir, el último ejercicio sin las e-fatura (año base), es de cerca de 10.000 millones de euros<sup>58</sup>.

Este tipo de medidas para incentivar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en la sociedad son muy efectivas puesto que los consumidores pueden ver resultados materiales directos de su comportamiento diligente como contribuyentes. Las sanciones son necesarias para disuadir del incumplimiento de las obligaciones, pero este tipo de medidas proactivas y no agresivas van más acorde con el nuevo modelo colaborativo entre la Administración tributaria y los contribuyentes de las sociedades más avanzadas.

## II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE TICKETBAI

El establecimiento de la nueva obligación TicketBAI presenta varias cuestiones interesantes desde el punto de vista jurídico en las cuales merece la pena detenerse. En este apartado se tratarán, por un lado, las cuestiones competenciales que han permitido a los TTHH crear esta nueva obligación tributaria con base en el Concierto Económico, así como la normativa que la ha introducido. Por otro lado, se verá el encaje de la obligación TicketBAI en el entramado de

55 *Portal das Finanças* [Recurso electrónico]: *sobre o e-fatura*. Traducción propia.

56 *Portal das Finanças* [Recurso electrónico]: *fatura da sorte*. Traducción propia.

57 AMORIM MELO, Carlos Miguel. *e-fatura – A reforma digital da AT. Implicações no crescimento da receita fiscal*, p. 71. Traducción propia.

58 Ibidem, p. 72.

las obligaciones de facturación vigente en los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, haciendo especial mención a la compatibilidad con el Suministro Inmediato de Información.

### 1. El Concierto Económico y la autonomía normativa de los TTHH

El Concierto Económico es el instrumento de autogobierno más potente que tiene la CAV y los TTHH, hasta el punto de que la doctrina constitucional, administrativa o financiera afirma que se trata de la "expresión máxima de la foralidad", aunque ni la Constitución Española (en adelante, "CE") ni las leyes de Concierto o Convenio digan nada al respecto<sup>59</sup>. El Concierto Económico, último reducto del régimen foral vasco, tiene su origen en la derrota del pretendiente Carlos VII, apoyado por el País Vasco, en la última Guerra Carlista que concluyó con la promulgación de la Ley de 21 de julio de 1876. Esta norma preveía, en el ámbito tributario, la aplicación de los impuestos, contribuciones y exacciones ordinarias de la Corona en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, previsión que se materializó más tarde en el primer Concierto Económico, aprobado por Real Decreto de 28 de febrero de 1878. De este modo, nació la obligación de cada provincia de aportar al Estado un Cupo global representativo de la contribución que debían hacer a los gastos generales de la Corona<sup>60</sup>.

Este sistema ha seguido vigente desde entonces<sup>61</sup>, acompañado de las necesarias adaptaciones y modificaciones para ajustarlo a las realidades tributarias de cada momento. Una vez concluida la Transición española, la CE reconocía el amparo y respeto de los derechos históricos de los territorios forales<sup>62</sup>, mientras que el EAPV, en su artículo 41 del Título III relativo a Hacienda y Patrimonio, disponía que "las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco

<sup>59</sup> DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. *El régimen jurídico del Concierto Económico*, p. 43.

<sup>60</sup> ALONSO ARCE, Iñaki. *Derecho de la Unión Europea y Concierto Económico*, p. 52-53.

<sup>61</sup> Con la excepción de los Territorios Históricos de Bizkaia y Gipuzkoa, que se vieron privados de Concierto en 1937 por ser consideradas "provincias traidoras" por el régimen franquista, hasta su recuperación en 1981. El Territorio Histórico de Álava y la Comunidad Foral de Navarra han mantenido sin interrupción los sistemas de Concierto y Convenio, respectivamente.

<sup>62</sup> España. Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978. Véase también la disposición derogatoria segunda: "En tanto en cuanto pudiera conservar alguna vigencia, se considera definitivamente derogada la Ley de 25 de octubre de 1839 en lo que pudiera afectar a las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya. En los mismos términos se considera definitivamente derogada la Ley de 21 de julio de 1876".

vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios"<sup>63</sup>. El primer Concierto Económico aprobado bajo el paraguas autonómico del EAPV fue a través de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, cuya vigencia se extendería, inspirándose en el modelo del Concierto con Álava de 1976, hasta el 31 de diciembre de 2001<sup>64</sup>. Más tarde se aprobó el actual Concierto Económico por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, éste ya de carácter indefinido como bien señala su exposición de motivos<sup>65</sup>.

De todas las definiciones que existen sobre esta institución, destaca por su claridad expositiva la que arroja un autor contemporáneo como ZUBIRI ORIA<sup>66</sup>, según el cual el Concierto Económico puede definirse como:

"el instrumento legal que regula los dos elementos esenciales del sistema foral, las relaciones fiscales y financieras con el Estado. En el ámbito fiscal el Concierto Económico determina tres aspectos básicos. Primero, qué impuestos pertenecen a la CAPV (están concertados). Segundo, qué contribuyentes deben tributar a cada Administración y, en caso de que como por ejemplo en el IS deban tributar a más de una Administración, por cuanto y según que normativa (puntos de conexión). Finalmente, el Concierto Económico establece cuál es la autonomía normativa que tienen los Territorios Históricos en los impuestos que han sido concertados. En el ámbito financiero, el Concierto Económico delimita los principios generales para calcular el Cupo, así como otras transferencias entre administraciones que se derivan del proceso de concertación y del diseño de los puntos de conexión".

Dejando de lado el ámbito financiero, son las cuestiones del ámbito fiscal las que interesan a efectos de la obligación TicketBAI, puesto que hemos de saber a qué impuestos afecta, a qué con-

<sup>63</sup> España. Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

<sup>64</sup> España. Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, artículo primero.

<sup>65</sup> España. Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

<sup>66</sup> ZUBIRI ORIA, Ignacio. *El nuevo Concierto Económico: Características básicas*, p. 727 - 753.

tribuyentes obliga y sobre la base de qué autonomía normativa lo han podido establecer los TTHH.

### 3.1. La concertación y los tributos concertados

Para responder a la primera cuestión, es decir, cuáles son los impuestos que pertenecen a los TTHH, es necesario introducir, siguiendo las explicaciones de DE LA HUCHA CELADOR<sup>67</sup>, los concepto de "concertación" y de "tributos concertados". La concertación, que no ha de confundirse de ninguna manera con la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas de régimen común del art. 157 de la CE, puede entenderse como la transferencia (no en sentido administrativo) de la titularidad de impuestos a los TTHH. Las características representativas del poder tributario susceptibles de concertación son (i) la recaudación del impuesto o atribución a las Diputaciones Forales de la titularidad activa de la obligación tributaria en tanto acreedoras, (ii) la gestión tributaria y (iii) el poder normativo o determinación del titular de competencias normativas para el establecimiento y exacción del tributo, pudiendo ser las Juntas Generales por las materias sometidas al principio de reserva de ley o las Diputaciones Forales por las potestades reglamentarias no sujetas a dicho principio.

En este punto, es imprescindible presentar de manera sucinta el sistema institucional de los TTHH de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. Tomando como ejemplo la normativa foral guipuzcoana, el artículo 1 de la Norma Foral sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración dispone que, "de acuerdo con su tradición histórica, son Instituciones y Órganos Forales del Territorio Histórico de Gipuzkoa las Juntas Generales y la Diputación Foral"<sup>68</sup>. Las Juntas Generales son el Parlamento de Gipuzkoa y constituyen el órgano máximo de representación y participación popular del Territorio Histórico, las cuales ejercen la potestad normativa (artículos 4.1 y 5). En cuanto a la Diputación Foral, asume el gobierno y administración del Territorio Histórico y le corresponden las funciones ejecutivas y administrativas, la potestad reglamentaria y la iniciativa normativa (artículo 15). El mismo esquema institucional se apli-

ca en los Territorios Históricos de Álava y Bizkaia.

Volviendo al concepto de concertación, la misma puede incluir cualesquiera de los tres elementos mencionados, pero cabe advertir que concertación y poder tributario total no son sinónimos, siendo imprescindible analizar cada figura impositiva en particular para conocer cuál es el nivel de asunción de poder tributario de los TTHH.

A propósito de ello, existe una bicefalía en sede de los tributos concertados que distingue entre "tributos concertados de normativa autónoma" y "tributos concertados de normativa común". Ambos coinciden en otorgar la recaudación y gestión tributaria a las Diputaciones Forales, pero mientras que los tributos concertados de normativa autónoma implican disfrutar de competencias normativas materiales o plenas, los tributos concertados de normativa común limitan a los TTHH a un poder tributario únicamente formal, ya que estos tributos se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. Es el propio texto del Concierto Económico quien se encarga de precisar a qué categoría pertenece cada impuesto, aunque es cierto que en ciertos casos no se hace esta concreción y la doctrina ha recurrido a criterios de interpretación hermenéuticos para completar la clasificación<sup>69</sup>.

Así, la gran mayoría de impuestos directos –y, en el caso de la imposición indirecta, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados– son tributos concertados de normativa autónoma, siendo los más relevantes a efectos del presente trabajo, el IRPF y el IS, pues así lo establecen los artículos 6.1 y 14.1 del Concierto Económico, respectivamente<sup>70</sup>.

Mención especial aparte merece el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, "IRNR"), cuya concertación fue uno de los hitos de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, la cual lo clasifica como tributo concertado sin precisar nada más (art. 21.1 del Concierto Económico), entendido por la doctrina como tributo concertado de normativa común en atención a las competen-

67 DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. *El régimen jurídico del Concierto Económico*, p. 47.

68 Territorio Histórico de Gipuzkoa. Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno, y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

69 DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. *El régimen jurídico del Concierto Económico*, p. 48.

70 ALONSO ARCE, Iñaki. *Derecho de la Unión Europea y Concierto Económico*, p. 101.

cias de los TTHH<sup>71</sup>. Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 21.1 párrafo segundo dispone que se aplicará la normativa autónoma a los no residentes que obtengan rentas en los TTHH por mediación de establecimiento permanente (en adelante, “EP”), siguiendo los mismos puntos de conexión utilizados para el IS. Se trata, como se ha dicho, de una de las grandes novedades del último Concierto pues cuando se negoció el anterior no existía este impuesto como tal y se hacía referencia de manera genérica a los no residentes<sup>72</sup>.

En cuanto a los tributos concertados de normativa común, el caso paradigmático es el IVA, figura impositiva derivada de la armonización fiscal europea que fue introducido en el Concierto Económico de 1981 por medio de la Ley 49/1985, de 27 de diciembre<sup>73</sup>. Al igual que el IRNR sin EP, el IVA es un tributo concertado (entiéndase de normativa común) que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, pudiendo los TTHH únicamente aprobar sus propios modelos de declaración y señalar plazos de declaración distintos (art. 26 del Concierto Económico). Tanto es así que los TTHH cuentan con normas propias del IVA<sup>74</sup> cuyo contenido es idéntico a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, difiriendo tan solo en lo relativo a los plazos de ingreso y la aprobación de los modelos de declaración e ingreso.

Como clausura de la clasificación, cabe referirse a los tributos no concertados: en contraposición a los tributos concertados, respecto de los tributos no concertados el Estado mantiene la competencia exclusiva en el ámbito recaudatorio, normativo y de gestión. Actualmente, los únicos tributos no concertados son los derechos a la importación y los gravámenes a la importación en

los Impuestos Especiales y en el IVA (art. 5 del Concierto Económico). Dicho esto, sería más correcto afirmar que, más que tributos no concertados, se trata de hechos imponibles concretos de impuestos que sí están concertados pero cuyas potestades el Estado ha decidido mantener para sí.<sup>75</sup>

Lo explicado hasta ahora bastaría para entender la razón por la que los TTHH de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa han introducido la obligación TicketBAI mediante la modificación del IRPF, del IS y del IRNR por rentas obtenidas mediante EP: se trata de tributos concertados de normativa autónoma sobre los cuales los TTHH ostentan plenas competencias normativas y poder tributario total, aunque como se verá más adelante, el propio Concierto Económico establece ciertos límites a dicha potestad. Ciertamente, la vía utilizada para establecer obligaciones relacionadas con la facturación suele ser a través del IVA en tanto principal impuesto que afecta a empresarios y profesionales, siendo así que la normativa básica de dichas obligaciones gira alrededor de las operaciones a los efectos de IVA. Es más, ya hemos visto como el sistema de control de la facturación portugués en el que se ha inspirado TicketBAI está regulado a través del IVA. Los TTHH han tenido que recurrir a los impuestos directos para crear una obligación tributaria formal propia relacionada con la facturación.

### 3.2. Los puntos de conexión: la aplicación del Concierto Económico

Volviendo a la definición del Concierto Económico que ofrece ZUBIRI ORIA, la segunda cuestión se refería a qué contribuyentes deben tributar a cada Administración. Por tanto, toca ahora hablar de los denominados puntos de conexión, cuya función consiste en asignar las competencias de exacción, de elaboración normativa y de inspección de un tributo o bien a los TTHH o bien al Estado<sup>76</sup>. A tenor del Concierto Económico, cada impuesto tiene sus propios puntos de conexión y será necesario analizar cada figura impositiva en particular para conocerlos, siendo los más utilizados los siguientes: la residencia habitual, el domicilio fiscal, el lugar de realización de las

71 DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. *El régimen jurídico del Concierto Económico*, p. 48.

72 ANDÍA ORTIZ, Alfonso. La evolución del Concierto Económico a través del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, p. 186-187.

73 PÉREZ DELGADO, Antonio. El Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales en el nuevo Concierto Económico, p. 212.

74 Se trata de las siguientes normas:

- a) Territorio Histórico de Álava: Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero.
- b) Territorio Histórico de Bizkaia: Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- c) Territorio Histórico de Gipuzkoa: Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta norma estuvo actualizada hasta el 31 de agosto de 2012, fecha a partir de la cual dejó de adaptarse a la normativa estatal y se comenzó a aplicar directamente la Ley 37/1992.

75 DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. *El régimen jurídico del Concierto Económico*, p. 116.

76 DE LA PEÑA AMORÓS, M.ª del Mar. La residencia habitual y el domicilio fiscal como puntos de conexión en el Concierto Económico, p. 45.

operaciones, el volumen de operaciones, el lugar de situación de los bienes, el lugar donde deben inscribirse los documentos, la residencia del causante y la localización del riesgo, entre otros<sup>77</sup>.

La importancia de conocer y determinar correctamente los puntos de conexión radica en que la obligación TicketBAI afectará a los contribuyentes –personas físicas y jurídicas y entidades sin personalidad jurídica– que realicen actividades económicas y estén sujetos a la normativa alavesa, vizcaína o guipuzcoana del IRPF, del IS o del IRNR con EP. Ahora bien, por motivos de claridad expositiva y teniendo en cuenta que el tratamiento de los puntos de conexión en general supera con creces el alcance del presente trabajo, resulta más conveniente ligar la explicación de este elemento fundamental del Concierto Económico con el ámbito de aplicación subjetivo de TicketBAI (véase *infra* IV.1).

### 3.3. El alcance de la autonomía normativa de los TTHH y sus límites

La tercera cuestión que menciona ZUBIRI ORIA sí que merece ser estudiada con detenimiento, pues es cierto que los TTHH gozan de autonomía normativa sobre los impuestos concertados de normativa autónoma (como el IRPF, el IS y el IRNR con EP), pero ésta no es absoluta y las Instituciones competentes de los TTHH tendrán que atenerse a ciertos límites en su ejercicio. Así, hemos de partir del artículo 1 del Concierto Económico, cuyo texto dice que “las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario”. En los mismos términos se expresa el EAPV en su artículo 41.2.a). Igualmente, el apartado 6 de la letra a) del artículo 7 de la Ley de Territorios Históricos establece que los Órganos Forales de los Territorios Históricos tienen competencia exclusiva, en las materias establecidas en el Estatuto de Autonomía y, en general, en todas las que tengan atribuidas por el Concierto Económico y por otras normas y disposiciones de carácter tributario<sup>78</sup>.

77 SARALEGUI MORALES, Elena. Puntos de conexión del Concierto Económico: residencia habitual y domicilio fiscal, p. 105.

78 Comunidad Autónoma Vasca. Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos.

El legislador, de manera consciente, se expresa con tres vocablos distintos con significados diversos y que hacen referencia a manifestaciones concretas del poder tributario de los TTHH<sup>79</sup>, como lo confirma la STS de 19 de julio de 1991 al dar un sentido particular a los términos “establecer” y “regular”:

*“no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría, como dice la Sentencia apelada, convertir al legislador fiscal en mero amanuense -mejor en un mero copista, decimos nosotros- con lo que la autonomía proclamada, desaparece, y se incumple al permiso concedido en el artículo 41-2 citado que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de «establecerlo» y de «regularlo» lo que es distinto del mero «mantenimiento» e implica, desde luego innovación (establecer) o modificación (regular).<sup>80</sup>”*

Esta sentencia afirma de manera muy gráfica lo que implica la autonomía normativa de los TTHH, pues de no existir un margen de maniobra normativo para regular si quiera los aspectos mínimamente relevantes de los tributos, es decir, si las Juntas Generales y las Diputaciones Forales se limitaran, como se dice coloquialmente, a hacer “copia y pega” de la normativa tributaria estatal, el régimen de Concierto carecería de sentido. Esta autonomía se extiende a la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos, facultades que se engloban dentro del concepto más moderno de aplicación de los tributos y que el apartado segundo del artículo 1 del Concierto Económico atribuye a las respectivas Diputaciones Forales. Es más, el apartado tercero del mismo precepto dispone que las instituciones competentes de los TTHH ostentarán las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado a través de la AEAT.

El mantenimiento, establecimiento y regulaci-

79 ARMENTIA BASTERRE, Javier. Todo sobre el Concierto Económico. Capítulo IV. Competencias generales de las Instituciones de los Territorios Históricos y principios generales para regular el sistema tributario foral (I), p. 2.

80 STS de 19 de julio de 1991, FJ tercero.

ón del régimen tributario propio incluye, por supuesto, la relación jurídico-tributaria formada por obligaciones materiales y obligaciones formales, que los TTHH han regulado en su Norma Foral General Tributaria correspondiente. Con el objetivo de simplificar las explicaciones, se citará la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (en adelante, "NFGT")<sup>81</sup>, ya que su contenido coincide, *mutatis mutandis*, con la NFGT del Territorio Histórico de Álava<sup>82</sup> y con la NFGT del Territorio Histórico de Bizkaia<sup>83</sup>.

Doctrinalmente, podríamos definir a la obligación TicketBAI como una obligación tributaria formal, entendiéndose como tales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios (art. 17.4 NFGT)<sup>84</sup>. El artículo 29 NFGT<sup>85</sup> se encarga de precisar, a través de un elenco –entiéndase *numerus apertus* pues el precepto dice “además de las restantes que puedan establecerse”–, el contenido de las obligaciones tributarias formales, entre los cuales se incluye la obligación de expedir y entregar facturas así como de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros. TicketBAI no supone el pago de la cuota tributaria ni ninguna otra prestación de carácter pecuniario; obliga a utilizar un sistema informático que garantice la integridad, conservación, trazabilidad, inviolabilidad y remisión de los ficheros informáticos que documenten todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios, por lo que está directamente relacionado con la obligación de expedir facturas y de aportar a la Administración tributaria información tributaria en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros.

81 Territorio Histórico de Gipuzkoa. Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

82 Territorio Histórico de Álava. Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava.

83 Territorio Histórico de Bizkaia. Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

84 Igualmente, art. 17.4 NFGT del Territorio Histórico de Álava y art. 17.4 NFGT del Territorio Histórico de Bizkaia.

85 Igualmente, art. 29 NFGT del Territorio Histórico de Álava. La NFGT del Territorio Histórico de Bizkaia no contiene una lista de las principales obligaciones tributarias formales, pero las menciona en el régimen sancionador o en el régimen de prescripción y caducidad. Véase, al respecto, ARMENTIA BASTERRA, Javier. Norma Foral General Tributaria: diferencias más significativas entre Álava, Bizkaia y Gipuzkoa (I), p. 4.

De todo lo anterior se desprende, sin duda alguna, que la autonomía normativa de los TTHH les permite establecer la obligación TicketBAI en la medida que dicho poder se extiende a las obligaciones tributarias formales. En fin, las cuestiones competenciales y de legitimidad no deberían suponer fuente de litigiosidad con la Administración General del Estado. Todo ello, siempre que el establecimiento de la obligación TicketBAI respete los límites de la autonomía normativa foral, los cuales pueden agruparse en tres ámbitos, según ALONSO ARCE.

Así, en primer lugar, tenemos los tributos no concertados –los derechos a la importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el IVA–, a los que ya se ha hecho referencia antes y sobre los cuales los TTHH carecen de cualquier tipo de potestad<sup>86</sup>. La obligación TicketBAI no vulnera, por razones obvias, este límite, puesto que no existe normativa foral sobre estos impuestos. En segundo lugar, tenemos los tributos concertados de normativa común que, también como se ha explicado, en esos supuestos los TTHH deben transponer la normativa vigente en territorio común con la salvedad de ciertas cuestiones formales o procedimentales<sup>87</sup>. Tampoco en este caso se puede considerar afectado este límite por la obligación TicketBAI, puesto que no se ha incidido sobre la normativa de los tributos concertados de normativa común.

En tercer lugar, y más importante ahora, tenemos los límites que el propio Concierto Económico establece en forma de principios generales (art. 2) y armonización fiscal (art. 3)<sup>88</sup>. Los principios que debe seguir el sistema tributario que establezcan los TTHH son cinco: (i) Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía; (ii) Atención a la estructura general impositiva del Estado; (iii) Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del Concierto Económico; (iv) Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco; y (v) Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y rati-

86 ALONSO ARCE, Iñaki. *Derecho de la Unión Europea y Concierto Económico*, p. 119.

87 *ídem*.

88 *Ibidem*, p. 120.

ficados por el Estado español o a los que éste se adhiera. De estos cinco principios, la doctrina considera que varios de ellas son prescindibles y, en cierto modo, repetitivas de principios que ya están establecidos en la CE y en el EAPV-e, incluso, en el propio Concierto Económico.

Por ejemplo, el respeto de la solidaridad nada tiene que ver, según la jurisprudencia, con la producción normativa de los TTHH (por tanto, tampoco tiene relación con la obligación TicketBAI), pues su cumplimiento se articula a través del Cupo y del Fondo de Compensación Interterritorial<sup>89</sup>. En cuanto a las normas de coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los TTHH según las normas dictadas por el Parlamento Vasco, de momento no se ha dictado ninguna norma armonizadora de obligaciones tributarias formales. Además, es bien conocido que la obligación TicketBAI nace de la mano de las tres Haciendas Forales con la colaboración del Gobierno Vasco, y el funcionamiento del sistema es prácticamente igual con algunas divergencias en su puesta en marcha y en el cumplimiento temporal de la obligación, por lo que en general se respetaría este principio.

Igualmente, la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, que se desarrolla en el artículo 4 del Concierto Económico, puede entenderse cumplida ya que los TTHH han puesto en conocimiento de la Administración del Estado, con la debida antelación a su entrada en vigor, su intención de establecer una nueva obligación tributaria formal. El sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado es consecuencia lógica de la pertenencia de los TTHH al Estado español, y nada hace pensar que TicketBAI supere este límite. Es más, los TTHH siguen las recomendaciones de la OCDE en la lucha contra la supresión electrónica de ventas, que, si bien no estamos ante disposiciones con fuerza vinculante, sí que son fuente de *soft law* y, por tanto, deberían ser tomados en consideración.

El último principio, es el de la atención a la estructura general impositiva del Estado, que se traduciría en la prohibición de supresión de tributos concertados o en el respeto de las características principales del ordenamiento tributario

estatal, poniéndose como ejemplo que los TTHH tendrían prohibido reformular el IRPF para convertirlo en objetivo y proporcional, en lugar de subjetivo y progresivo<sup>90</sup>. Por tanto, este principio tampoco tendría relación con el establecimiento de nuevas obligaciones tributarias formales.

Tan sólo nos quedaría analizar la armonización fiscal que propugna el artículo 3 del Concierto Económico. Son cuatro las normas de armonización: (i) Adecuación a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las especialidades previstas en el propio Concierto Económico; (ii) Mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado; (iii) Respeto y garantía de la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin producir efectos discriminatorios, menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos; y (iv) Utilización de la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo.

La primera y la cuarta son límites puramente formales o semánticos<sup>91</sup>, y no tienen relevancia a efectos de la obligación TicketBAI porque ni se han modificado las respectivas NFGT ni se ha cambiado la clasificación de actividades económicas.

Mayor interés presentan las otras dos normas de armonización. El mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente a la del Estado no viene dada por la normativa tributaria, sino por la aplicación que de dicha norma hagan las Autoridades tributarias, y dicha aplicación está influenciada por factores incontrolables por parte del legislador foral porque los órganos encargados de la aplicación de la normativa tributaria son los de gestión y recaudación. Es decir, la presión fiscal efectiva no depende de la propia normativa, sino de su aplicación y ésta depende asimismo de factores fácticos como el fraude fiscal y los recursos humanos y materiales de

<sup>90</sup> DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. *El régimen jurídico del Concierto Económico*, p. 117.

<sup>91</sup> DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. *El régimen jurídico del Concierto Económico*, p. 121.

<sup>89</sup> Ibidem, p. 121.

las Administraciones tributarias<sup>92</sup>. Por otro lado, el concepto mismo de presión fiscal efectiva global equivalente es muy ambiguo, así como difícil de calcular, y resulta complicado determinar si el régimen tributario de los TTHH no respeta dicha equivalencia (que no identidad)<sup>93</sup>. Esto se traduce en que el legislador foral no incumpliría este límite por la mera creación de una nueva obligación tributaria formal pues, aunque es cierto que la presión fiscal sobre los contribuyentes aumentará por la disminución de posibilidades de evasión fiscal, en realidad ello se deberá al mayor cumplimiento de las obligaciones que el propio ordenamiento jurídico establece, y no será por el aumento de los tipos impositivos o la reducción de deducciones y bonificaciones.

La última norma de armonización sobre la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios, deriva tanto de la CE como del Tratado de la Unión Europea, y hace referencia a que aquellas normas cuyo objetivo fuera, explícita o implícitamente, atraer inversiones y empresas a los TTHH o dificultar la deslocalización de inversiones y empresas a territorio común o al resto de Estados miembros de la UE, vulnerarían el Concierto Económico<sup>94</sup>. La obligación TicketBAI ni atrae inversiones ni las ahuyenta, simplemente establece unos deberes que todo empresario o profesional que realice actividades económicas en la CAV deberá guardar para luchar contra el fraude fiscal y la competencia desleal.

En efecto, no parece que sea discriminatorio el hecho que los empresarios y profesionales sujetos a la normativa tributaria foral tengan una obligación formal adicional en comparación con los empresarios y profesionales sujetos a normativa tributaria común, pues ello no limita la libre competencia ni produce distorsiones en la asignación de recursos, más bien se consigue crear un ecosistema empresarial con una competencia más justa al reducir el fraude fiscal por ocultación de ventas y los contribuyentes que sí que cumplen con sus obligaciones tributarias se verían directamente beneficiados.

92 Ibidem, p.123.

93 ALONSO ARCE, Iñaki. *Derecho de la Unión Europea y Concierto Económico*, p. 123.

94 DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. *El régimen jurídico del Concierto Económico*, p. 125-126.

Como corolario de lo anterior, cabría concluir que la obligación TicketBAI no concuerda con ninguno de los límites que el ordenamiento jurídico ha fijado para la autonomía normativa de los TTHH de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

#### 4. La aprobación de la normativa TicketBAI

Partiendo de todo lo dicho hasta ahora, es muy importante ser conscientes del hecho que el punto de partida de cada Territorio Histórico respecto a la obligación TicketBAI es distinto debido a una serie de factores y ello ha implicado que la aprobación de la normativa reguladora de la obligación TicketBAI y la consecuente modificación del ordenamiento tributario haya seguido un camino distinto. En efecto, nos referimos al hecho de que el Territorio Histórico de Bizkaia está inmerso en un proceso revolucionario de cambio de relación con los contribuyentes a través de la estrategia Batuz.

Concretamente, el proyecto Batuz es un sistema integral de control de las actividades económicas que está construido sobre tres pilares<sup>95</sup>: el primer pilar es la obligación TicketBAI, común a las tres Haciendas Forales; el segundo pilar es la generalización de la llevanza de un Libro Registro de Operaciones Económicas (en adelante, "LROE") de manera telemática ante la Hacienda Foral de Bizkaia a través del modelo 140 para personas físicas que desarrollen actividades económicas –vigente desde 2014– y el modelo 240 para personas jurídicas –de nueva creación–; finalmente, el tercer pilar, que nace de la cumplimentación del segundo, es la puesta a disposición para los contribuyentes de los borradores de las declaraciones de IRPF, IS e IVA. Batuz supone un cambio paradigmático de la relación entre la Administración tributaria y el contribuyente, reforzando la asistencia al mismo y el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

A raíz de lo anterior, el Territorio Histórico de Bizkaia ha regulado la obligación TicketBAI en sede de la Norma Foral 5/2020, de 15 de julio, por la que se establece el sistema Batuz y mediante la cual se modifican la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades,

95 MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma. BATUZ: hacia un sistema integral de control de los rendimientos de las actividades económicas en el Territorio Histórico de Bizkaia, p. 22.

la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entre otras. El desarrollo reglamentario se ha plasmado en el Decreto Foral 82/2020, de 8 de septiembre, por el que se desarrollan las obligaciones tributarias del proyecto Batuz y posteriormente en el Decreto Foral 69/2021, de 18 de mayo, de modificación del primeramente citado y de los reglamentos de los impuestos afectados. Por último, también se han publicado la Orden Foral 1482/2020, de 9 de septiembre, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas del software garante y la declaración de alta en el registro de software garante (posteriormente modificada por la Orden Foral 2170/2020, de 15 de diciembre), así como la Orden Foral 2163/2020, de 14 de diciembre, por la que se regula el procedimiento de autorización de exoneración de las obligaciones Batuz.

El Territorio Histórico de Gipuzkoa, al no contar de momento con una estrategia similar al sistema Batuz, ha aprobado la normativa TicketBAI con normas singulares para esta obligación, siendo la principal 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 y mediante la cual se modifican la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades, la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El Reglamento por el que se desarrolla la obligación TicketBAI se encuentra en el Decreto Foral 32/2020, de 22 de diciembre, y también se han aprobado 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 (posteriormente modificada por la Orden Foral 53/2021 de 8 de febrero), así como la 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.

En cuanto a la normativa promulgada por el Territorio Histórico de Álava, la técnica legislativa utilizada se asemeja al modelo guipuzcoano,

es decir, tenemos principalmente la Norma Foral 13/2021, de 21 de abril, por la que se establece la obligación de utilizar herramientas tecnológicas, y por la que se modifican la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El desarrollo reglamentario se encuentra en el Decreto Foral 48/2021, del Consejo del Gobierno Foral de 5 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la obligación TicketBAI y en la Orden Foral 802/2021, de la Primera Teniente de Diputado General y Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 27 de diciembre, de regulación de las especificaciones técnicas y funcionales del software TicketBAI y de la declaración de alta en el Registro de Software TicketBAI.

## 5. El encaje de TicketBAI en la regulación de las obligaciones de facturación<sup>96</sup>

Ya se ha explicado que podemos calificar a TicketBAI como una obligación tributaria formal y, en particular, como una obligación ligada a la facturación, pues se trata de una obligación que carece del elemento dinerario pero que permite a la Administración tributaria, gracias a los flujos de información que se conservan y transmiten, exigir a empresarios y profesionales la documentación que estime necesaria para, en su caso, iniciar los procedimientos de comprobación que demuestren que se está dando cumplimiento a la obligación legalmente exigida. En la praxis, muchos obligados tributarios no otorgan la importancia debida a este tipo de obligaciones y su cumplimiento suele ser defectuoso. Su regulación sugiere todo lo contrario respecto a la importancia que les da el legislador, pues la normativa tributaria básica prevé un régimen sancionador asociado al incumplimiento de las obligaciones tributarias formales<sup>97</sup>. En el caso particular de la obligación TicketBAI, las sanciones previstas deberían disuadir más al obligado tributario del incumplimiento, pues su cuantía es considerablemente más elevada

<sup>96</sup> Este apartado ha sido redactado a partir de las explicaciones de la Subdirectora general de Estrategia Tecnológica de la Hacienda Foral de Gipuzkoa.

<sup>97</sup> LÓPEZ GARCÍA DEL PRADO, Manuel. Las obligaciones formales de facturación, p. 17.

que para las infracciones generales de la NFGT.

A efectos del IVA, las obligaciones relacionadas con la facturación están sujetas a armonización en la UE a través de la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, cuya transposición en el ordenamiento interno español ha venido de la mano del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. Los TTHH tienen también sus propios Reglamentos de facturación. Pues bien, la obligación TicketBAI, en tanto en cuanto es una obligación relacionada directamente con las obligaciones de facturación, debe ser compatible con las mismas, especialmente con la obligación de emitir factura o justificante, pues ésta constituye la base sobre la que se cimienta aquélla.

Como se ha explicado *ut supra*, el punto de partida de cada Territorio Histórico en el control de las actividades económicas es distinto y las diferencias y matices de la normativa tripartita de la obligación TicketBAI –una por cada Territorio Histórico– son fruto de esa divergencia. Dado que el Territorio Histórico de Bizkaia está desarrollando la obligación TicketBAI bajo el paraguas del proyecto Batuz y la normativa que lo sustenta, no ha tenido que modificar, como sí lo han hecho los Territorios Históricos de Gipuzkoa y Álava, su Reglamento de facturación, que es una norma que también existe en el Estado. En consecuencia, si se quiere explicar el encaje de la obligación TicketBAI en la regulación de las obligaciones de facturación y compararlo con la normativa común, resulta más fiel hacer referencia a la normativa de uno de esos dos Territorios Históricos; en este caso, se hará referencia a la normativa de Gipuzkoa.

Dicho esto, cabe mencionar, *in primis*, que la Norma Foral 3/2020 añade el artículo 112 bis en la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, “NFIRPF”), cuyo texto dispone que la obligación TicketBAI afecta a las personas físicas que desarrollen actividades económicas. Al ser el IRPF un impuesto analítico, la distinción entre las distintas fuentes de renta cobra especial relevancia y más aquí cuando la obligación tributaria formal se impone únicamente a quien desarrolle actividades económicas. Este encor-

setamiento con las actividades económicas también es importante desde la perspectiva de la estanqueidad tributaria, pues el concepto de actividades económicas no coincide en el IRPF, en el IS, en el IVA o en el Impuesto sobre Actividades Económicas. Dicho esto, según el artículo 112 bis.1.a) existirá obligación de utilizar el sistema TicketBAI y de “generar un fichero informático firmado de forma electrónica, en el formato, con el contenido y con las características que reglamentariamente se especifiquen, con carácter previo a la expedición de la factura o justificante de sus operaciones”<sup>98</sup>. No es una cuestión baladí que la norma haga mención expresa al término “justificante”, como veremos a continuación.

La Norma Foral 3/2020 también afecta a la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, “NFIS”), introduciendo la obligación TicketBAI en el artículo 122 bis, según el cual TicketBAI afecta a los contribuyentes de dicho impuesto. En efecto, a diferencia del IRPF, el IS es un impuesto sintético o generalista, por lo que la obligación TicketBAI afecta a todos los contribuyentes por igual (con puntuales excepciones). También deberán “generar, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios, un fichero informático firmado de forma electrónica, en el formato, con el contenido y con las características que se especifiquen reglamentariamente, con carácter previo a la expedición de la factura o justificante de sus operaciones”<sup>99</sup>.

La mención expresa que hace la normativa TicketBAI a las facturas y justificantes nos conduce directamente al Decreto Foral 8/2013, de 26 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento que regula las obligaciones de facturación (en adelante, “ROF”). A tenor del artículo 1, “los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (...)”<sup>100</sup>. Vemos que aquí también se hace referencia expresa al vocablo “justificante” de manera residual, pues una vez hecha esta mención, a partir del artículo 2 la norma no vuelve a referirse al justificante (salvo para los justificantes contables a efectos de IVA).

98 La cursiva es nuestra.

99 La cursiva es nuestra.

100 La cursiva es nuestra.

Teniendo en cuenta que el ROF está dirigido fundamentalmente a la gestión del IVA y sabiendo que se trata de un tributo concertado de normativa común, las reglas que en él se contienen coinciden con las que establece la normativa común en el Real Decreto 1619/2012. La especificidad, en este punto, la encontramos en el artículo 26 del ROF guipuzcoano, que establece las particularidades de la obligación de documentar las operaciones en el IRPF. En efecto, dicho precepto dispone que los contribuyentes por IRPF que obtengan rendimientos de actividades económicas están obligados a expedir factura, independientemente del régimen de IVA al que estén acogidos. Cabe recordar que, de acuerdo con el artículo 3 del ROF, no tendrán obligación de emitir factura los empresarios y profesionales que estén acogidos el régimen especial de recargo de equivalencia –art. 3.1.b) ROF–, el régimen simplificado –art. 3.1.c) ROF– o el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca –art. 3.3 ROF–. De todo ello se desprende que los contribuyentes que determinen los rendimientos de actividades económicas por el régimen de estimación objetiva o por módulos no tienen obligación de expedir factura con carácter general.

Sin embargo, esta última constatación solo es válida en el territorio común, pues el régimen de estimación objetiva o por módulos fue suprimido del ordenamiento tributario de cada Territorio Histórico en el año 2014 como culminación de un proceso de restricción paulatina de este régimen que había empezado 10 años atrás y cuya finalidad principal fue la de acercar la tributación de los empresarios personas físicas al rendimiento real de su actividad, tal y como dicen las exposiciones de motivos de las normas forales reguladoras de IRPF. En efecto, las Juntas Generales de los TTHH consideraron que la implantación de este régimen había perdido su razón de ser: las dificultades de la Administración tributaria para controlar los importes declarados en algunas actividades y los obstáculos con los que se topaban los pequeños empresarios para cumplir con las obligaciones tributarias formales habían desaparecido con la mejora del tratamiento de la información por las Haciendas Forales, la implantación de tecnologías avanzadas y su acceso generalizado para toda la población. Desde entonces, existen para la determinación de los rendimientos de actividades económicas exclusivamente la estimación

directa y la estimación directa simplificada<sup>101</sup>.

La supresión del régimen de estimación objetiva supuso un hito en la lucha contra el fraude fiscal en los TTHH, así como un antes y un después en el control de los rendimientos de actividades económicas. Es más, existen ciertas opiniones doctrinales que sugieren que el territorio común debería seguir la estela de los TTHH, eliminando el régimen de estimación objetiva también en el resto del Estado<sup>102</sup>. De momento, el legislador estatal ha decidido mantener el régimen de estimación objetiva, pues la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal no prevé su supresión<sup>103</sup>.

La consecuencia directa de la supresión del régimen de estimación objetiva en los TTHH es que desde el año 2014 e independientemente del régimen de IVA al que pueda estar acogido, todo contribuyente que obtenga rendimientos de actividades económicas en IRPF estará obligado a emitir factura a merced del artículo 26 del ROF. Y, en aras de mantener la coherencia de la normativa tributaria foral, este precepto ha sido recientemente reformado por el apartado dos del artículo 5 del Decreto Foral 12/2021<sup>104</sup>, suprimiendo la mención expresa que se hacía a la condición de aplicar el método de estimación directa con tal de quedar obligado a emitir factura.

Volviendo al artículo 3.1 del ROF, su apartado a) prevé ciertas operaciones exentas de IVA que eximen de cumplir con la obligación de emitir factura (por citar algunos, servicios educativos, servicios deportivos o arrendamiento de viviendas), y el apartado d) regula el supuesto en el que tampoco es obligatorio emitir factura por autorización de la Dirección General de Hacienda para evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales. Ahora, el artículo 26.1 ROF ha sido modificado por el Decreto Foral 32/2020, el cual ha añadi-

101 MULEIRO PARADA, Luís Miguel. La imposibilidad de gravar las rentas reales de los desaparecidos «modulares» en los territorios forales vascos: La STC 203/2016, de 1 diciembre, p. 1-2.

102 Véase, al respecto, MARTOS GARCÍA, Juan Jesús. Opciones para combatir el fraude y blanqueo de capitales ¿restricción o eliminación de la estimación objetiva en el IRPF?

103 España. Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición 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, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

104 Territorio Histórico de Gipuzkoa. Decreto Foral 12/2021, de 5 de octubre, por el que se modifican determinados reglamentos de desarrollo de la Norma Foral General Tributaria.

do un último párrafo: "Los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas estarán obligados, con arreglo a lo previsto en el artículo 1 de este reglamento, a expedir *justificante* y copia de este por las operaciones por las que no se expida factura en virtud de lo previsto en las letras a) y d) del artículo 3.1 de este reglamento." Es decir, si antes considerábamos el régimen de IVA al que pudiera estar acogido (recargo de equivalencia, simplificado o agricultura, ganadería y pesca), lo importante ahora es la operación misma que realiza el contribuyente: si realiza alguna operación de las letras a) y d) del artículo 3.1 del ROF, no tendrá que emitir factura a efectos de IVA, pero la nueva redacción del artículo 26.1 ROF le obligará a emitir *justificante* a efectos de IRPF.

De esta forma, el afán generalista de la obligación TicketBAI de alcanzar al mayor número posible de contribuyentes se refleja en el hecho que el artículo 112 bis.1.a) obliga a generar el fichero TicketBAI con carácter previo a la expedición de la factura o *justificante*. Factura que, como se ha explicado, deberán emitir todos los contribuyentes que obtengan rendimientos de actividades económicas, independientemente del régimen de IVA al que estén acogidos; y *justificante* que, también como se ha visto, deberán emitir los contribuyentes que realicen las operaciones de las letras a) y d) del artículo 3.1 del ROF.

En el mismo sentido, el Decreto Foral 32/2020 añade un artículo 27 relativo a la obligación de documentar las operaciones en el IS y con la misma consideración sobre la obligación de expedir *justificante* por las operaciones de las letras a) y d) del artículo 3.1 del ROF. Igualmente, se ha añadido un artículo 28 relativo a la obligación de documentar las operaciones en el IRNR con mediación de EP con la misma configuración. Por último, se ha añadido un artículo 29 que dispone que la regulación efectuada por el ROF para las facturas también es aplicable a los *justificantes* (contenido, momento de expedición, etc.), con excepción de lo dispuesto en los artículos 2 y 3 del ROF.

## 6. La compatibilidad de TicketBAI con el Suministro Inmediato de Información

El antecedente más directo del sistema TicketBAI lo podemos encontrar en el Suministro Inmediato de Información (en adelante, "SII"), que consiste en la llevanza de los libros registro previstos en el artículo 62 del Real Decreto 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento de IVA (libro registro de facturas expedidas, libro registro de facturas recibidas, libro registro de bienes de inversión y libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias) a través de la Sede Electrónica de la correspondiente Administración tributaria (sea la AEAT, sea una de las cuatro Haciendas Forales)<sup>105</sup>.

Se puede afirmar que el SII es antecedente directo de TicketBAI por los puntos en común que pueden apreciarse. En efecto, en ambos casos el envío de la información se realiza de manera electrónica y a través de ficheros en formato XML. Este envío se produce en ambos casos en un lapso temporal muchísimo más reducido que con la transmisión tradicional. Por un lado, el plazo para la remisión electrónica de la información del libro registro de facturas expedidas del SII es de cuatro días naturales desde la expedición de la factura o como mucho antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera producido el devengo del Impuesto. Por otro lado, el plazo para la remisión del fichero TicketBAI puede ser justo después de realizar la operación y de manera simultánea a la expedición de factura o *justificante* (en los TTHH de Álava y Gipuzkoa) o bien desde el momento en que se lleva a cabo la operación hasta como máximo el día 25 de abril, 25 de julio, 25 de octubre y 31 de enero, en función del trimestre (en el Territorio Histórico de Bizkaia). Otra similitud radica en los objetivos de estas obligaciones, pues el principal objetivo del SII es el control de las actividades económicas para luchar contra el fraude fiscal mediante la comprobación de las autoliquidaciones y el IVA devengado que se declare en las mismas<sup>106</sup>.

Empero, también pueden apreciarse diferencias entre estas dos obligaciones formales. Así, en cuanto a su cumplimiento material, mediante el SII no se remite la factura misma a la Administra-

<sup>105</sup> DELGADO GARCÍA, Ana María. La regulación del Suministro Inmediato de Información, p. 1-2.

<sup>106</sup> Ibídem, p. 4.

ción tributaria, sino que se envían los campos de registro previstos en el Reglamento de IVA y en las órdenes ministeriales aprobadas al respecto; en cambio, mediante TicketBAI las Haciendas Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa reciben las facturas completas de igual forma que las reciben sus destinatarios. Otra diferencia (seguramente la más relevante) se encuentra en el ámbito subjetivo de estas obligaciones: los sujetos obligados al SII, unos 4.000 en la CAV, son aquellos sujetos pasivos que tengan período de liquidación del IVA mensual: (i) las Grandes Empresas, es decir, aquellas que tienen una facturación superior a 6.010.121,04 euros; (ii) los sujetos pasivos inscritos en el Registro de Devolución Mensual (REDEME); y (iii) los grupos de IVA. En cambio, la obligación TicketBAI tiene un marcado carácter generalista porque afecta a los contribuyentes del IRPF que desarrollen actividades económicas, a los contribuyentes del IS y a los contribuyentes del IRNR con EP, salvo contadas excepciones.

Este nuevo sistema de gestión entró en vigor el 1 de julio de 2017 en territorio común, mientras que en los TTHH de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, así como en la Comunidad Foral de Navarra, lo hizo el 1 de enero de 2018. Este desajuste en la entrada en vigor de la normativa foral del SII respecto a la común se debe a que las Haciendas Forales consideraron disfuncional que una obligación formal de tal calado se desplegara en medio de un año natural, más teniendo en cuenta que los obligados al SII tenían la obligación de presentar el modelo 340 por aquel entonces<sup>107</sup>.

Pues bien, con el surgimiento de la obligación TicketBAI pueden darse problemas de duplicidad innecesaria de la información que se suministra a las Haciendas Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, puesto que los sujetos obligados al SII ya están enviando los campos de registro de las facturas que ahora se enviarán íntegramente a través de TicketBAI. La solución adoptada por cada Territorio Histórico es distinta dependiendo de su contexto particular.

En el caso del Territorio Histórico de Gipuzkoa, el Decreto Foral 32/2020 ha añadido un párrafo al apartado 5 del artículo 36 del Reglamento

to por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, aprobado por el Decreto Foral 47/2013, de 17 de diciembre<sup>108</sup>. En virtud de dicha modificación, los datos que se remitan mediante TicketBAI serán válidos para cumplimentar los mismos campos coincidentes del libro registro de facturas expedidas del SII, sin perjuicio de que se deberá seguir remitiendo la información de los otros tres libros registro. Además, los campos de registro del libro registro de facturas emitidas que no se cumplimenten con los datos de TicketBAI (en casos residuales como los datos adicionales en enajenaciones de inmuebles –referencia catastral–, en aplicación del criterio de caja, la referencia externa o el cupón), deberán informarse en los plazos del SII a través del servicio web adicional que se habilitará a esos efectos. Hasta que no se desarrolle la forma en que deberá suministrarse dicha información adicional, los sujetos obligados deberán cumplir con la obligación SII en su integridad<sup>109</sup>.

En cuanto al Territorio Histórico de Álava, la solución adoptada es la misma que en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, pues el Decreto Foral 48/2021 modifica el apartado 6 del artículo 62 del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, insertando un párrafo similar al que introduce el Decreto Foral 32/2020 guipuzcoano.

Por lo tanto, en estos dos TTHH el cumplimiento del sistema TicketBAI no exime del cumplimiento del resto de los libros registro del SII (libro registro de facturas recibidas, libro registro de bienes de inversión y libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias).

Por último, en el Territorio Histórico de Bizkaia, hemos de partir del segundo pilar de la estrategia Batuz: la obligación de llevanza de los LROE a través de la Sede Electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, obligatorio para los contribuyentes del IS a partir del 1 de enero de 2024. Uno de los capítulos del LROE es el capítulo de facturas emitidas, y éste incluye el subcapítulo

<sup>107</sup> ALONSO ARCE, Iñaki. Desde el 1 de enero de 2018 se incorpora en los Territorios Históricos vascos el Suministro Inmediato de Información (SII) en el IVA, p. 1.

<sup>108</sup> “La información enviada a la Administración tributaria en cumplimiento de la obligación TicketBAI servirá de cara al cumplimiento de la obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica a que se refiere este apartado. No obstante, cuando en virtud de esta obligación deba suministrarse información adicional a la contenida en el fichero de alta TicketBAI enviado, deberá suministrarse la información adicional que, en su caso, proceda, en el plazo fijado en el artículo 36 ter”.

<sup>109</sup> Territorio Histórico de Gipuzkoa. Decreto Foral 32/2020, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se desarrolla la obligación TicketBAI, disposición adicional primera, apartado 2.

de facturas emitidas con software garante. En este subcapítulo se registrarán, precisamente, los ficheros TicketBAI<sup>110</sup>. Otro subcapítulo es el de facturas emitidas sin software garante, donde se tendrán que incluir, a efectos del cumplimiento del SII, todas las menciones que exige el artículo 63 del Reglamento del IVA. De esta forma se dará cumplimiento al libro registro de facturas expedidas del SII. Mediante la llevanza de los demás capítulos del LROE que prevé el sistema Batuz se entenderá cumplida la obligación SII.

En consecuencia, en el Territorio Histórico de Bizkaia el cumplimiento del sistema TicketBAI, juntamente con la llevanza de los LROE, conlleva que no se tendrá que enviar la información del SII aparte.

### III. LA OBLIGACIÓN TICKETBAI

Ahora que se ha explicado el origen y el fundamento de esta nueva obligación tributaria formal, toca hablar de a quién afecta, a partir de qué momento, cómo funciona, qué pasa si se incumple y con qué ayudas se va a implantar. Todo ello, por supuesto, incidiendo en las particularidades de cada Territorio Histórico, allí donde existan.

#### 1. Ámbito de aplicación subjetivo

La obligación TicketBAI afecta a todas las personas físicas y jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que desarrollen actividades económicas y que estén sujetas a la competencia normativa de las Haciendas Forales de Álava, Bizkaia o Gipuzkoa en el IRPF, el IS o el IRNR con EP<sup>111</sup>, de acuerdo con lo previsto en el Concierto Económico. En consecuencia, habrá que consultar el Concierto Económico y los puntos de conexión de dichos impuestos, teniendo en cuenta que la propia normativa TicketBAI matiza el ámbito de aplicación subjetivo.

Para determinar cuándo se aplica la normativa foral del IS, de acuerdo con el artículo 14 del Concierto Económico, deben aplicarse tres pun-

tos de conexión<sup>112</sup>: el domicilio fiscal, el volumen de operaciones y el lugar de realización de las operaciones. Una persona jurídica tiene su domicilio fiscal en la CAV de acuerdo con los siguientes criterios: (a) cuanto tiene su domicilio social en la CAV, siempre que también se encuentre allí la gestión o dirección efectiva; (b) si la sede de gestión o dirección efectiva no se encuentra en el domicilio social, cuando realiza en la CAV la gestión o dirección del negocio; y (c) en defecto de los anteriores, cuando radique en la CAV el mayor valor de su inmovilizado. Para determinar la sede de gestión administrativa y dirección efectiva del negocio, la jurisprudencia del Tribunal Supremo dice que habrá que atender a circunstancias objetivas *ad hoc* y la concreta actividad de la entidad<sup>113</sup>. El volumen de operaciones es el importe total de las contraprestaciones, sin tener en cuenta el IVA y el recargo de equivalencia, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad (art. 14.2 del Concierto Económico). En cuanto al lugar de realización de las operaciones, se considera que se opera en la CAV cuando, de acuerdo con los puntos de conexión que el Concierto prevé al respecto, se realizan las entregas de bienes o prestaciones de servicios en dicho territorio. La combinación de estos tres criterios dará lugar a la aplicación de la normativa foral o común.

La primera combinación es entre el volumen de operaciones y el domicilio fiscal, de manera que si el volumen de operaciones es igual o inferior a 10.000.000 euros, el único criterio a considerar será el domicilio fiscal. Por tanto, la normativa foral del IS será aplicable a aquellos contribuyentes cuyo volumen de operaciones sea igual o inferior a 10.000.000 euros y cuyo domicilio fiscal se localice en la CAV. En los casos en que se supere ese límite de volumen de operaciones, entra en escena la segunda combinación que incluye los tres puntos de conexión mencionados. Así, la normativa foral del IS será aplicable a aquellos contribuyentes cuyo volumen de operaciones sea superior a 10.000.000 euros, cuyo domicilio fiscal se encuentre en territorio común y que hayan realizado el 75% o más de su volumen de

<sup>110</sup> Territorio Histórico de Bizkaia. Nueva redacción del artículo 39 duodecies del Decreto Foral 205/2008 dada por el Decreto Foral 82/2020.

<sup>111</sup> Independientemente de si la competencia de gestión pertenece a las Haciendas Forales o a la AEAT.

<sup>112</sup> ARMENTIA BASTERRA, Javier. Impuesto sobre Sociedades: puntos de conexión del ámbito de aplicación de la normativa y de las facultades de gestión e inspección, p. 228.

<sup>113</sup> Ibídem, p. 229.

operaciones en la CAV. Como excepción a la anterior regla, si el sujeto pasivo forma parte de un grupo fiscal, solamente se aplicará la normativa foral si ha realizado el 100% de sus operaciones en la CAV. Asimismo, resulta de aplicación la normativa foral a los contribuyentes cuyo volumen de operaciones sea superior a 10.000.000 euros, cuyo domicilio fiscal se encuentre en la CAV y que hayan realizado el 25% o más de su volumen de operaciones en dicho territorio<sup>114</sup>.

Una vez concluido que se aplica la normativa foral del IS, con el objetivo de determinar la normativa de qué Territorio Histórico se aplica, si la alavesa, la vizcaína o la guipuzcoana, es necesario acudir al intraconcierto, o sea, las normas de reparto de competencias entre los tres TTHH, que se recogen en el artículo 2 de la NFIS correspondiente<sup>115</sup>. El reparto competencial en virtud del intraconcierto tiene especial relevancia en el supuesto que analizamos ya que existen diferencias notables en la normativa TicketBAI de cada Territorio Histórico, de ahí la importancia de determinar la normativa a la que se sujetó el obligado tributario.

Hay dos supuestos en los que resulta de aplicación la normativa foral de IRNR<sup>116</sup>. Por un lado, en el supuesto de establecimientos permanentes de personas o entidades residentes en el extranjero cuyo domicilio fiscal radique en la CAV, cuya sujeción a la normativa foral se regirá por las mismas reglas que prevé el artículo 14 del Concierto Económico para el IS. A estos efectos, se entiende que un EP está domiciliado fiscalmente en la CAV cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúen en dicho territorio, y en su defecto, cuando radique en él el mayor valor de su inmovilizado (art. 43.4.c) del Concierto Económico). Por otro lado, a los contribuyentes del IRNR que sean personas físicas residentes en un Estado miembro de la UE y que el 75% de la totalidad de su renta esté formado por rendimientos del trabajo y de actividades económicas, les será de aplicación la normativa foral del Territorio Histórico donde obtenga los mayores rendimientos, con la condición que ejercite la opción por la tributación del IRPF y la renta ob-

tenida en la CAV represente la mayor parte de la totalidad de la renta obtenida en el Estado.

En lo que respecta a los puntos de conexión del IRPF, los criterios para determinar la residencia de las personas físicas en la CAV se encuentran en el artículo 43 del Concierto Económico, y cabe señalar que existe alguna diferencia respecto a los criterios para fijar la residencia en territorio español. Debemos partir de la constatación de que la persona física es residente en territorio español por aplicación de los criterios contenidos en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En primer lugar, a tenor del criterio de permanencia, será residente fiscal en la CAV quien permanezca en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo. A diferencia de la normativa estatal, no se exige que el número de días sea de 183, bastando con un mayor número de días en general. El artículo 43.1.º precisa que las ausencias temporales o esporádicas se computarán para el período de permanencia, y asimismo establece la presunción *iuris tantum* según la cual se considera que una persona física permanece en la CAV cuando radique en dicho territorio su vivienda habitual –se adopta, por tanto, uno de los criterios del modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE<sup>117</sup>. En segundo lugar y de manera sucesiva, es decir, si una persona física no es residente en la CAV mediante el criterio de permanencia, se aplicará el criterio del principal centro de intereses. En particular, se entiende que una persona física tiene su principal centro de intereses en la CAV cuando allí obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF, con la exclusión de los rendimientos y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y de las bases imponibles imputadas en el régimen de transparencia fiscal. Por último, el artículo 43.3 del Concierto Económico incluye una cláusula de cierre en virtud de la cual una persona física será residente en la CAV cuando sea el territorio de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

También en el IRPF deberán aplicarse las normas de intraconcierto para determinar en

114 *Ibidem*, p. 231.

115 ANDÍA ORTIZ, Alfonso. *Aplicación del Sistema TicketBAI*, nº marginal 157.

116 *Ibidem*, nº marginal 185-187.

117 DE LA PEÑA AMORÓS, M.º del Mar. La residencia habitual y el domicilio fiscal como puntos de conexión en el Concierto Económico, p. 58-60.

cuál de los tres TTHH tiene su residencia habitual el contribuyente y qué normativa será aplicable (artículo 3 NFIRPF correspondiente).

Sabiendo que una persona física o jurídica está sujeta a la normativa de los TTHH, los sujetos obligados a TicketBAI son los contribuyentes del IS, del IRPF que desarrollen actividades económicas<sup>118</sup> y del IRNR que obtengan rentas a través de un EP, con las excepciones y exoneraciones que establece la normativa TicketBAI (a efectos de simplificar las explicaciones, se tomará como referencia la normativa del Territorio Histórico de Gipuzkoa). En efecto, en el caso del IS no están sujetos a la obligación TicketBAI las entidades que gocen de exención subjetiva ni las que están acogidas al régimen de entidades sin fines lucrativos, mientras que para las entidades parcialmente exentas la obligación TicketBAI regirá para las operaciones no exentas (art. 122 bis.1 NFIS).

En cuanto a las exoneraciones, se encuentran en el artículo 4 del Reglamento de TicketBAI, y se trata de los siguientes supuestos: quienes tributen bajo el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA por las operaciones por las cuales la obligación de expedir factura se entienda cumplida con la expedición del recibo; quienes realicen operaciones en las que la obligación de expedir factura se cumpla materialmente por la persona o entidad destinataria, siempre que al destinatario no le resulte exigible la obligación TicketBAI por cualquiera de las normativas de los TTHH; quienes emitan facturas de determinadas entregas y productos sobre energía eléctrica y las facturas de la Comisión Nacional de Energía en nombre y por cuenta de los distribuidores y productores de energía eléctrica; y quienes realicen operaciones que se documenten en las facturas o justificantes por operaciones realizadas a través de EP que se sitúen en el extranjero.

Un último supuesto de exoneración ha sido introducido mediante la Orden Foral 608/2021<sup>119</sup> con el objetivo de paliar la brecha digital por razón de edad. Así, quedan exonerados de

la obligación TicketBAI aquellos contribuyentes del IRPF que a 31 de diciembre de 2021 vieren ejerciendo una actividad económica, tengan 60 años o más, que no pertenezcan al colectivo de personas físicas obligadas a relacionarse con la Administración por medios electrónicos por el ejercicio de una actividad profesional que requiera obligatoriamente la colegiación y que durante 2021 no hayan tenido contratados trabajadores por cuenta ajena. Este supuesto particular de exoneración también se ha previsto en la normativa alavesa<sup>120</sup>.

Por último, las personas físicas que obtengan rendimientos de capital inmobiliario en calidad de arrendadores no estarán sujetos a la obligación TicketBAI al no tratarse de actividad económica, a diferencia de los contribuyentes por IS, que sí deberán aplicar el sistema TicketBAI al tratarse de una prestación de servicios en el marco de su actividad<sup>121</sup>.

## 7. Ámbito de aplicación temporal

La entrada en vigor de la obligación TicketBAI se producirá en momentos diferentes en cada Territorio Histórico, precedido de un período de aplicación voluntaria del mismo, siguiendo las recomendaciones de la OCDE del año 2019. Hay que destacar que el calendario de implantación sufrió una modificación total por la irrupción de la pandemia de la COVID-19 y la declaración del Estado de Alarma por parte del Gobierno español en marzo de 2020. Previamente<sup>122</sup>, Bizkaia tenía prevista la entrada en vigor del período voluntario a partir del 1 de julio de 2020, mientras que la obligatoriedad empezaría el 1 de enero de 2021 directamente para todos los contribuyentes que realizasen actividades económicas. Gipuzkoa, en cambio, había optado por una implantación escalonada de TicketBAI dependiendo del epígrafe de IAE, sin período voluntario, empezando la obligatoriedad el 1 de enero de 2021 y hasta llegar a todos los sectores de actividad en diciembre de 2022. En cuanto a Álava, todavía no había

<sup>118</sup> Incluidas, según el artículo 112 bis.1 NFIRPF, las entidades en régimen de atribución de rentas y las herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio que desarrollen actividades económicas.

<sup>119</sup> Territorio Histórico de Gipuzkoa. Orden Foral 608/2021 de 9 de noviembre por la que se modifica el calendario de implantación de la obligación TicketBAI y se exime de su cumplimiento a determinadas personas físicas en edad cercana a la de su jubilación, artículo 2.

<sup>120</sup> Territorio Histórico de Álava. Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 9/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 14 de junio. Aprobar diversas medidas en relación con la obligación TicketBAI, artículo 1.

<sup>121</sup> Diputación Foral de Gipuzkoa [Recurso electrónico]. *FAQ TicketBAI Gipuzkoa. Cuestiones generales*, p. 17-18.

<sup>122</sup> ANDÍA ORTIZ, Alfonso. *Aplicación del Sistema TicketBAI*, nº marginal 190.

dado a conocer su calendario de implantación.

El calendario provisional básicamente había demorado la entrada en vigor de TicketBAI en un año natural. Así, en el Territorio Histórico de Bizkaia, la obligatoriedad estaba prevista para el 1 de enero de 2022; en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, la implantación escalonada iba a comenzar el 1 de enero de 2022 y culminaría a finales de 2022; y en el Territorio Histórico de Álava, los primeros contribuyentes obligados lo serían a partir del 1 de abril de 2022 y alcanzaría al resto el 1 de octubre de 2022.

Finalmente, después de un largo diálogo entre las Haciendas Forales y los distintos representantes de los sectores que estarán próximamente obligados a cumplir con TicketBAI, se tomó la decisión de volver a posponer su entrada en vigor con el objetivo de facilitar la adaptación técnica y material de los contribuyentes y fomentar el aprovechamiento máximo de las distintas deducciones y ayudas aprobadas.

Dicho esto, en el Territorio Histórico de Bizkaia, los contribuyentes pueden ya aplicar el sistema TicketBAI de forma voluntaria desde el 1 de octubre de 2020<sup>123</sup>, mientras que será plenamente obligatorio para todos los sujetos obligados –se estima que unos 100.000 contribuyentes– a partir del 1 de enero de 2024, ya que el artículo 6.1 de la Norma Foral 6/2021, de 13 de diciembre, traslada a dicho momento el efecto de las modificaciones que realiza la Norma Foral 5/2020 sobre las Normas Forales del IRPF, IS e IRNR<sup>124</sup>.

El Territorio Histórico de Gipuzkoa dio inicio al período voluntario de TicketBAI en fecha 1 de enero de 2021, quedando los contribuyentes que se acogieran al mismo liberados del régimen de infracciones y sanciones<sup>125</sup>. A diferencia de Bizkaia, el Territorio Histórico de Gipuzkoa ha considerado más adecuado que la obligación TicketBAI sea exigible de forma gradual depen-

123 Territorio Histórico de Bizkaia. Decreto Foral 82/2020, de 8 de septiembre, por el que se desarrollan las obligaciones tributarias del proyecto BATUZ, Disposición Transitoria Primera.

124 Territorio Histórico de Bizkaia. Norma Foral 6/2021, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas para el impulso de la reactivación económica, para la incentivación de la aplicación voluntaria del sistema BATUZ y otras modificaciones tributarias.

125 Territorio Histórico de Gipuzkoa. Norma Foral 3/2020, de 6 de noviembre, por la que se establece la obligación de utilizar herramientas tecnológicas para evitar el fraude fiscal, disposición adicional única.

diendo de la actividad empresarial, profesional o artística del IAE que ejerzan las personas físicas y jurídicas que desarrollen actividades económicas. El calendario de implantación se encuentra en la disposición transitoria única del Decreto Foral 32/2020, recientemente modificado por la Orden Foral 608/2021, de 9 de noviembre<sup>126</sup>.

Así, en primer lugar, a partir del 1 de julio de 2022 será obligatorio para los contribuyentes que prestan con habitualidad servicios de gestión en materia tributaria, es decir, los asesores fiscales que cumplan las siguientes condiciones de habitualidad<sup>127</sup>: han de representar ante la Hacienda Foral de Gipuzkoa a dos o más personas jurídicas sin que haya relación laboral o a cinco o más personas físicas con las que no tengan relación de parentesco de cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad. Cabe precisar que la obligación tan solo les afectará para las entregas de bienes y prestaciones de servicios que hagan los asesores fiscales mismos en nombre propio y en el marco de su actividad económica, sin que se extienda a las facturas que emitan en nombre y representación de sus clientes. La razón de ser de exigir el cumplimiento de la obligación TicketBAI a este colectivo antes que a nadie más radica en que podrán aprender y dominar el funcionamiento del sistema para que después puedan enseñar a sus clientes y así alcanzar una mayor seguridad jurídica.

El siguiente grupo de contribuyentes a quien será exigible la obligación TicketBAI, a partir del 1 de septiembre de 2022, son aquellos que realizan actividades profesionales, con excepción de las actividades artísticas (concretamente, en la sección 1, los comprendidos entre los grupos 834 y el 849, y en la sección 2, los comprendidos entre los grupos 011 y el 841). Después, el 1 de noviembre de 2022, será el turno del comercio minorista, el sector de la hostelería y el hospedaje y el resto de los profesionales (en particular, en la sección 1, los comprendidos entre los grupos 641 y el 665 y entre los grupos 671 y el 687, y en la sección 2, los comprendidos entre los grupos 851 y el 899). Una vez terminado el año 2022, el 1 de abril de

126 Territorio Histórico de Gipuzkoa. Orden Foral 608/2021 de 9 de noviembre por la que se modifica el calendario de implantación de la obligación TicketBAI y se exime de su cumplimiento a determinadas personas físicas en edad cercana a la de su jubilación, artículo 1.

127 Diputación Foral de Gipuzkoa [Recurso electrónico]. *FAQ TicketBAI Gipuzkoa. Cuestiones generales*, p. 26.

2023 la obligatoriedad se ampliará a los sectores de la construcción y promoción inmobiliaria, transporte, servicios recreativos, culturales y personales (en la sección 1, los comprendidos entre los grupos 501 y el 508, entre los grupos 691 y el 757, el grupo 833 y entre los grupos 851 y el 999). En último lugar, a partir del 1 de junio de 2023, tocará a los sectores de la fabricación, comercio mayorista, telecomunicaciones, financieros y artistas (en la sección 1, los comprendidos entre los grupos 011 y el 495, entre los grupos 611 y el 631, y entre los grupos 761 y el 832, y en la sección 3, los comprendidos entre los grupos 011 y el 059).

El despliegue total de la obligación TicketBAI llegará, por tanto, a mediados del año 2023 en Gipuzkoa, que se estima afectará a 54.000 contribuyentes. El apartado dos de la disposición transitoria única del Decreto Foral 32/2020 dispone que, en el caso que un contribuyente ejerza más de una actividad que estén encuadradas en dos o más epígrafes, cuando le sea exigible el cumplimiento de la obligación TicketBAI respecto a una de ellas, automáticamente lo será para todas.

Finalmente, en el Territorio Histórico de Álava, el Decreto Foral 48/2021 adopta el modelo guipuzcoano de implantación escalonada de la obligación, también basándose en los epígrafes del IAE<sup>128</sup>. El período voluntario en Álava, a diferencia de los otros dos TTHH, ha sido tan solo de 3 meses, pues empezó el 1 de enero de 2022, y desde el 1 de abril de 2022 ya es exigible a los asesores que sean entidades colaboradoras de la Diputación Foral de Álava. Después, habrá solamente dos fechas de nueva exigibilidad. En efecto, a partir del 1 de julio de 2022 será exigible a los contribuyentes que ejerzan actividades de comercio minorista de medicamentos, productos sanitarios y de higiene personal (sección 1, epígrafe 652.1) y a todos los contribuyentes incluidos en cualquier epígrafe de la sección 2. A partir del 1 de diciembre de 2022, en fin, será exigible al resto de sujetos obligados a TicketBAI<sup>129</sup>.

## 8. Funcionamiento del sistema

El legislador foral ha dado conocimiento del funcionamiento del sistema TicketBAI, por un lado, en las respectivas Normas Forales que regulan el IRPF, el IS y el IRNR por remisión al IS, y, por otro lado, en las normas de desarrollo reglamentario. Al igual que se ha hecho en la exposición del encaje de TicketBAI en la regulación de las obligaciones de facturación (*supra* II.3), para explicar el funcionamiento del sistema también se tomará como referencia la normativa guipuzcoana, indicando las divergencias con las normativas alavesa y vizcaína, cuando proceda, aunque la realidad es que la regulación de los tres TTHH coincide en la gran mayoría de los aspectos.

La normativa TicketBAI regula paso a paso la manera en que ha de cumplimentarse esta obligación tributaria a fin de que las Haciendas Forales reciban de manera correcta las facturas y justificantes de las operaciones que desempeñen los sujetos obligados. Así, en virtud de los artículos 122 bis NFIS y 112 bis NFIRPF, los contribuyentes de esos impuestos deberán utilizar lo que el Reglamento de TicketBAI define en su artículo 3.b) como “software TicketBAI o software garante”, o sea, “el sistema informático o conjunto de programas, instrucciones y reglas informáticas, inscrito en el Registro de Software TicketBAI, que garanticen la integridad, conservación, trazabilidad, inviolabilidad y remisión de los ficheros informáticos que documentan las entregas de bienes y prestaciones de servicios”.

Los artículos 122 bis.1 NFIS y 112 bis.1 NFIRPF establecen los requisitos principales de la obligación TicketBAI. Se deberá generar un fichero informático con firma electrónica y el formato, contenido y características que establezca el Reglamento de TicketBAI. La información principal que deberá contener el fichero informático es (i) la identificación de la factura o justificante inmediatamente anterior, con el objetivo de garantizar la trazabilidad de los ficheros; (ii) los datos de la factura o justificante de la operación realizada, salvaguardando los datos que gozan de protección reforzada en el artículo 9 del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos perso-

<sup>128</sup> Territorio Histórico de Álava. Decreto Foral 48/2021, del Consejo del Gobierno Foral de 5 de octubre. Aprobar el Reglamento por el que se desarrolla la obligación TicketBAI, disposición transitoria única.

<sup>129</sup> Territorio Histórico de Álava. Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 9/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 14 de junio. Aprobar diversas medidas en relación con la obligación TicketBAI, artículo 2.

nales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE; y (iii) el sistema informáticos o software utilizado acompañado de la persona o entidad desarrolladora. A propósito de la salvaguarda de la protección de datos de carácter personal, el artículo 9 del Reglamento de protección de datos se refiere a los datos personales relativos al origen étnico o racial, las opiniones políticas, las convicciones religiosas o filosóficas, la afiliación sindical, los datos genéticos, los datos biométricos dirigidos a identificar de manera unívoca a una persona física, los datos relativos a la salud o los datos relativos a la vida sexual o la orientación sexual de una persona física. Con la excepción de los datos relativos a la salud, el resto son datos que raramente figurarán en una factura, pero de todos modos se garantiza su confidencialidad.

Una vez generado el fichero informático, el mismo se deberá enviar a la Administración tributaria de forma inmediata. Por último, la factura o justificante de la operación deberá incluir un código identificativo del documento y un código QR. Los artículos 122 bis.2 NFIS y 112 bis.2 NFIRPF regulan la forma en que los contribuyentes deberán dar cumplimiento a los anteriores requisitos, lo cual viene desarrollado posteriormente por el artículo 8 del Reglamento de TicketBAI. En efecto, dicho precepto regula los recursos informáticos para el cumplimiento de la obligación TicketBAI, previendo dos alternativas: por un lado, podrán utilizar la aplicación informática desarrollada por la Diputación Foral de Gipuzkoa, que ha tomado el nombre de "FakturaBAI", accesible a través de la Sede Electrónica de la Hacienda Foral de Gipuzkoa; por otro lado, podrán utilizar un software TicketBAI, inscrito en el Registro de Software TicketBAI de entre de todos los que están disponible en el mercado.

FakturaBAI es una aplicación gratuita que permite emitir facturas una por una cumpliendo con los requisitos de TicketBAI y al cual se puede acceder mediante certificados electrónicos admitidos por la Hacienda Foral de Gipuzkoa. Su público objetivo son los contribuyentes que no emiten un gran número de facturas anuales y a los cuales no supone una gran carga prepararlas una por una. Sin embargo, la utilización de FakturaBAI está sujeta a las limitaciones que se han publicado en la web del Departamento de Hacienda y Finanzas, siendo así que no pod-

rán utilizarla en algunos supuestos de regímenes especiales de IVA ni en ciertas operaciones con la siguiente trascendencia tributaria<sup>130</sup>: operaciones a las que se aplique los regímenes especiales de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, del oro de inversión, de las agencias de viajes, de grupo de entidades en IVA de nivel avanzado, las operaciones sujetas al IPSI / IGIC, la facturación de las prestaciones de servicios de agencias de viaje que actúan como mediadoras en nombre y por cuenta ajena, los cobros por cuenta de terceros de honorarios profesionales y las facturas con IVA pendiente de devengo en certificaciones de obra cuyo destinatario sea una Administración Pública.

En el Territorio Histórico de Bizkaia existe un servicio similar llamado "Haz tu factura" / "Egin zure faktura", el cual estaba limitado a un máximo de 100 facturas o justificantes por cada período impositivo antes de la modificación efectuada por el Decreto Foral 69/2021, de 18 de mayo, que suprimía esta limitación. Las facturas emitidas mediante esta aplicación se anotarán a partir del 1 de enero de 2024 de manera automática en el LROE<sup>131</sup>, y también está prohibido su uso para ciertos regímenes de IVA, al igual que en el programa FakturaBAI de la Hacienda Foral de Gipuzkoa. En el Territorio Histórico de Álava, la aplicación web desarrollada por la Diputación Foral ha tomado el nombre de "FakturAraba".

Volviendo a los artículos 122 bis NFIS y 112 bis NFIRPF, ambos concluyen disponiendo que los destinatarios de las facturas o justificantes podrán verificar que el emisor cumple con las obligaciones que exige la normativa TicketBAI, verificación que se especificará reglamentariamente.

Todo lo explicado hasta ahora es objeto de desarrollo reglamentario en sede del Decreto Foral 32/2020 que aprueba el Reglamento de TicketBAI y que se analizará seguidamente. Así, el artículo 9 del Reglamento de TicketBAI establece el orden de cumplimiento de los requisitos que hemos mencionado, orden que se deberá respetar escrupulosamente so pena de desvirtuar la efectividad del sistema TicketBAI. Veamos cada paso en particular.

<sup>130</sup> Diputación Foral de Gipuzkoa [Recurso electrónico]: *FakturaBAI*.

<sup>131</sup> Diputación Foral de Bizkaia [Recurso electrónico]: *Batu*.

Primer, se deberá generar un fichero TicketBAI firmado electrónicamente por cada entrega de bienes o prestación de servicios antes de la expedición de la factura o justificante (art. 10 Reglamento de TicketBAI). Los ficheros TicketBAI pueden ser ficheros de alta o de anulación, ambos en formato XML –formato eXtended Markup Language, que es un lenguaje de marcado de etiquetas derivado de SGML que sirve para definir estructuras de documentos–.

Los ficheros de alta se generan con carácter previo a la expedición de la factura o justificante, mientras que los ficheros de anulación se generan con carácter previo a la anulación de una factura o justificante. El contenido del fichero de alta TicketBAI se detalla en el artículo 11 del Reglamento de TicketBAI, e incluye la información básica de la factura o justificante: número de identificación fiscal, nombre y apellidos, razón o denominación social completa de la persona o entidad emisora, mismos datos del destinatario cuando la legislación lo exija, el número y serie de la factura o justificante, fecha y hora de expedición, tipo de factura, descripción general de las operaciones (cantidad, base imponible, cuota de IVA, etc.) y los datos de la entidad desarrolladora del software TicketBAI utilizado, entre otros datos.

En lo que respecta al fichero de anulación, el contenido es mucho más reducido, exigiéndose tan solo información básica del emisor, el número y serie de la factura o justificante anulado, la fecha de expedición y los datos de la entidad desarrolladora del software TicketBAI.

Estos ficheros se tendrán que firmar electrónicamente, o bien mediante certificado electrónico cualificado (como el DNI electrónico) o bien mediante firma electrónica avanzada BakQ (emitido por la entidad certificadora Izenpe).

El artículo 17 del Reglamento de TicketBAI prevé la forma en la que deben actuar los obligados en supuestos excepcionales de interrupción del servicio eléctrico, de destrucción, fallo, avería, rotura u otros casos que impidan generar los ficheros TicketBAI. Ante una situación semejante, deberán avisar a la Administración tributaria y expedir y entregar factura o justificante en papel y conservar una copia del mismo. Esas facturas se guardarán en una serie específica bajo el tí-

tulo de “factura o justificante expedido según lo dispuestos en el artículo 17 del Reglamento por el que se desarrolla la obligación TicketBAI, aprobado por el Decreto Foral 32/2020, de 22 de diciembre”. Una vez solucionada la incidencia, el contribuyente tendrá que introducir correlativa y sucesivamente en su software TicketBAI los datos de las facturas que haya expedido en papel, para después generar los ficheros TicketBAI y enviarlos a la Administración tributaria. Las facturas generadas por el software TicketBAI en supuestos de incidencia técnica tendrán la consideración de duplicados.

Segundo, simultáneamente a la expedición de la factura o justificante, se deberá enviar el fichero TicketBAI a la Hacienda Foral de Gipuzkoa telemáticamente (art. 14 Reglamento de TicketBAI). Las especificaciones técnicas y funcionales del envío se encuentran en el Anexo IV de 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, cuyo contenido no se analizará por ser cuestiones fundamentalmente informáticas y tecnológicas. En el supuesto improbable de aquellos contribuyentes que no tengan acceso a la red a través de ninguno de los operadores, bien de banda ancha de cualquier tecnología, bien de red móvil, y siempre que lo acrediten, podrán solicitar a la Subdirección General de Estrategia Tecnológica el envío diferido de los ficheros TicketBAI, en el lugar, forma y plazo que establezca el diputado o la diputada foral del Departamento de Hacienda y Finanzas.

El artículo 17 del Reglamento de TicketBAI también se refiere, en su apartado tercero, a los supuestos de falta temporal de cobertura, interrupción del servicio telefónico o telemático y avería del sistema de envío que imposibiliten el envío de los ficheros TicketBAI, en cuyo caso el software TicketBAI acumulará sucesivamente todos los ficheros generados y se enviarán tan pronto se restablezca la conexión.

Una de las principales diferencias de funcionamiento del sistema TicketBAI entre los tres TTHH se encuentra precisamente en el plazo de remisión de los ficheros informáticos a la Hacienda Foral correspondiente. En efecto, así como el Territo-

gio Histórico de Gipuzkoa, según lo explicado, y el Territorio Histórico de Álava, según el artículo 14 del Decreto Foral 48/2021, se han decantando por el envío inmediato o a tiempo real de los ficheros TicketBAI, en el Territorio Histórico de Bizkaia, en línea con la obligación de llevar los LROE, el envío de estos ficheros se deberá realizar entre la fecha de la operación y el día 25 de los meses de abril, julio y octubre, y el día 31 de enero, en función del trimestre en que se hayan realizado (nuevo artículo 39 septiesdecies del Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia). Ahora bien, para los contribuyentes obligados al SII regirá el plazo de cuatro días para el envío de los ficheros TicketBAI en este Territorio Histórico.

Tercero, la factura o justificante deberá incorporar un código TicketBAI y un código QR (art. 16.1 Reglamento de TicketBAI). El código TicketBAI o código identificativo es un código alfanumérico, identificativo de una factura o justificante generada con un software TicketBAI, y el código QR es un código de barras bidimensional que puede almacenar los datos codificados, identificativos de una factura o justificante generada con un software TicketBAI. Estos dos códigos no se podrán incluir en albaranes, facturas proforma, prefacturas u otros documentos que no sean factura o justificante stricto sensu (art. 16.2 Reglamento de TicketBAI).

La razón de ser de dichos códigos es que sirven de base para la verificación del cumplimiento de la obligación TicketBAI por parte de la persona o entidad destinataria de la factura o justificante (art. 19 Reglamento de TicketBAI). A través de la lectura del código QR, el destinatario de la factura accederá a la aplicación web de la Hacienda Foral donde se indicará si el fichero TicketBAI ha sido recibido correctamente.

Como especialidad, en el Territorio Histórico de Bizkaia el destinatario deberá identificarse con certificado electrónico válido antes de la verificación de su factura o justificante, y en el supuesto de facturas donde no se identifique al destinatario, se presumirá que es destinatario quien verifique en primer lugar la factura o justificante accediendo a la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia (nuevos artículos

113 bis.6 del Reglamento de IRPF de Bizkaia y 47 bis.7 del Reglamento de IS de Bizkaia). En los TTHH de Gipuzkoa y Álava no hará falta identificarse para la verificación, puesto que es doctrina consolidada de la Dirección General de Tributos<sup>132</sup> que el destinatario de las operaciones es aquél para quien el empresario o profesional realiza entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas por el IVA y que ocupa la posición de acreedor, siendo acreedor quien tiene la obligación de efectuar el pago de la contraprestación. Ya se conoce que el empresario o profesional debe entregar la factura o justificante al destinatario de la operación.

## 9. Régimen sancionador

Siguiendo las recomendaciones de la OCDE de los años 2017 y 2019, la normativa TicketBAI establece un severo régimen sancionador con gran capacidad disuasoria. En el Territorio Histórico de Gipuzkoa, las infracciones y sus correspondientes sanciones, en lugar de preverse en la NFGT, se han regulado en sede de la NFIS y la NFIRPF, en sus artículos 133 bis y 117 bis, respectivamente.

Así, existen dos tipos de infracciones: el incumplimiento de utilizar el sistema TicketBAI por parte de los sujetos obligados y la destrucción, borrado o manipulación del software TicketBAI. Para la primera infracción está prevista una sanción pecuniaria proporcional del 20% de la cifra de negocios del ejercicio anterior, con un mínimo de 20.000 euros. Si el infractor fuese reincidente<sup>133</sup>, la sanción se incrementaría hasta el 30% de su cifra de negocios del ejercicio anterior, con un mínimo de 30.000 euros. Si el incumplimiento lo es respecto a una o varias operaciones, es decir, cumple con la obligación TicketBAI en general pero no con alguna operación en particular, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 2.000 euros por cada operación que no cumpla los requisitos TicketBAI –el doble respecto a los 1.000 euros que prevé la NFGT para la infracción similar sin obligación TicketBAI–, y en caso de reincidencia, se aplicará la sanción general de incumplimiento total del sistema (20% de la cifra de negocios, mínimo 20.000 euros).

<sup>132</sup> Por citar un ejemplo, consulta vinculante V2696-18, de 5 de octubre de 2018, de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo.

<sup>133</sup> Entiéndense por reincidencia la sanción en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores.

En cuanto al otro tipo infractor, es decir, la destrucción, borrado o manipulación del software TicketBAI, la sanción será del 20% de la cifra de negocios anterior, con un mínimo de 40.000 euros. En casos reincidentes, la sanción aumentaría hasta el 30% de la cifra de negocios anterior, con un mínimo de 60.000 euros. En caso de participación de la persona o entidad desarrolladora del software TicketBAI en su destrucción, borrado o manipulación, así como de terceras personas, se les aplicará una sanción fija de 40.000 euros, incrementada a 60.000 euros en casos reincidentes. Si el contribuyente es un desarrollador de softwares TicketBAI y ha intervenido en la destrucción, borrado o manipulación del software, será sancionado con multa pecuniaria del 20% de la cifra de negocios del ejercicio anterior, con un mínimo de 40.000 euros y con los correspondientes incrementos por reincidencia. Los artículos 133 bis.3.c) NFIS y 117 bis.3.c) NFIRPF dan algunos supuestos ejemplificativos de lo que la norma entiende por intervención de terceros en la destrucción, borrado o manipulación: alterar o tener control sobre el sistema informático o software, archivos o ficheros informáticos, poner a disposición de terceros o dar instrucciones sobre la destrucción, borrado o manipulación, etc.

Finalmente, el apartado 4 de los artículos 133 bis NFIS y 117 bis NFIRPF dispone que las infracciones y sanciones TicketBAI son compatibles con la infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación del artículo 206 NFGT, es decir, el régimen general de la infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación. Ahora bien, la imposición de una sanción por incumplimiento de la obligación de utilizar el sistema TicketBAI –sanción pecuniaria proporcional del 20% de la cifra de negocios del ejercicio anterior, con un mínimo de 20.000 euros– excluye la imposición de la sanción del segundo párrafo del artículo 206.2.b) NFGT –sanción de 1.000 euros por cada operación respecto de la que no se haya expedido, remitido o entregado la correspondiente factura–, respetándose de esta forma el principio *non bis in idem* al eliminar posibles supuestos de colisión.

La Norma Foral 13/2021, de 21 de abril, por la que se establece la obligación de utilizar herramientas tecnológicas, del Territorio Histórico de Álava, sigue un esquema idéntico al régimen sancionador

que establece el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

En cuanto al Territorio Histórico de Bizkaia, existe alguna diferencia con respecto a la normativa guipuzcoana. Por un lado, la normativa vizcaína entiende por incumplimiento ocasional de la obligación TicketBAI, no la omisión respecto a una o varias operaciones, sino el supuesto en que el importe de las operaciones respecto de las cuales no se haya utilizado el sistema TicketBAI no supere el 2% de la cifra de negocios del período en cuestión. Por otro lado, en el supuesto de participación de la persona o entidad desarrolladora o de terceros en la infracción por destrucción, borrado o manipulación del software, la sanción que se le impone es la misma que si fuera el propio contribuyente, es decir, 20% de la cifra de negocios anterior, con un mínimo de 40.000 euros (con los correspondientes incrementos por reincidencia). Finalmente, la Norma Foral 5/2020 modifica en su artículo 4 el régimen sancionador de la infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales previsto en el artículo 206 NFGT, con parte de cuyo contenido podrían haber entrado en conflicto las nuevas infracciones relacionadas con la obligación Batuz.

## 10. Deducciones TicketBAI

Teniendo en cuenta que la implantación de una obligación tributaria de estas características implicará inversiones considerables para los contribuyentes, la normativa TicketBAI viene a dar cumplimiento a las recomendaciones de la OCDE de 2019 mediante la habilitación de deducciones en cuota.

En el Territorio Histórico de Gipuzkoa, la Norma Foral 3/2020 introduce en la disposición adicional vigesimosegunda de la NFIS una deducción que permite reducir la cuota íntegra en un 30% de las inversiones y gastos que lleven a cabo los contribuyentes para implantar la obligación TicketBAI en los años naturales 2020, 2021, 2022 y 2023. Es necesario que las inversiones y gastos se realicen con anterioridad a la fecha de obligatoriedad de TicketBAI para cada contribuyente, independientemente de que el pago de los gastos se efectúe posteriormente<sup>134</sup>. Dichas inversiones y gastos podrán ser de tres tipos: (i) adquisición de

<sup>134</sup> Diputación Foral de Gipuzkoa [Recurso electrónico]. *FAQ TicketBAI Gipuzkoa. Cuestiones generales*, p. 75.

equipos y terminales, con su software y periféricos asociados, incluyendo los gastos de su instalación e implantación; (ii) adquisición, suscripción, entrega, actualización o renovación del software TicketBAI, incluyendo los gastos de su instalación e implantación; y (iii) adquisición, suscripción, entrega, actualización o renovación del software de firma electrónica, incluyendo los gastos de su instalación e implantación<sup>135</sup>. En el caso del IRPF, la deducción TicketBAI se aplicará sobre la cuota íntegra relativa a la parte de base imponible general integrada por los rendimientos de actividades económicas del contribuyente<sup>136</sup>.

Esta deducción es compatible con las deducciones para la transformación digital aplicables al comercio minorista –para inversiones que sirvan a la transformación digital e implantación del comercio electrónico, además de la implantación de TicketBAI– y con la deducción incrementada para fomentar el cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI con anterioridad a 1 de noviembre de 2021<sup>137</sup>.

Los TTHH de Álava y Bizkaia han establecido deducciones de naturaleza similar en la Norma Foral 13/2021 y la Norma Foral 5/2020, respectivamente. Mención especial merece el acicate en forma de compensación que ha aprobado el Territorio Histórico de Bizkaia en sede del IS y que se incluye como Disposición Transitoria Vigesimosexta de la NFIS. En efecto, la Norma Foral 6/2021, de 13 de diciembre, además de retrasar la obligatoriedad de Batuz hasta 2024, regula en su artículo 7.Dos la compensación para los contribuyentes que cumplan los requisitos para ser microempresas, pequeñas o medianas empresas en los períodos impositivos 2022 y 2023, la cual se traduce en una reducción en la base imponible positiva correspondiente a dichos períodos impositivos. El porcentaje de reducción dependerá de la fecha de inicio del cumplimiento voluntario de Batuz y, naturalmente, será superior para los contribuyentes que se adhieran antes al sistema Batuz.

#### IV. CONCLUSIONES

Una cuestión tan aparentemente simple como el establecimiento de una nueva obligación tributaria formal ha resultado ser, en sentido figurado, un yacimiento arqueológico donde, a medida que uno va excavando hacia el fondo, va descubriendo aspectos del objeto de estudio que invitan a una reflexión más profunda sobre el modelo de sociedad que queremos construir.

Si bien es cierto que TicketBAI es un sistema novedoso para el gran público, la realidad es que los Territorios Históricos llegan relativamente tarde al establecimiento de una obligación de estas características, visto que la mayoría de los países de nuestro entorno, tanto europeos como del resto de miembros de la OCDE, tienen en funcionamiento alguna obligación similar de control de las actividades económicas. A propósito de ello, el legislador estatal ha añadido una nueva letra j) en el apartado 2 del artículo 29 de la Ley General Tributaria para establecer “la obligación (...) de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros”.

En desarrollo de esta nueva obligación tributaria formal, existe en fase de información pública un Proyecto de Real Decreto que tiene por objeto la regulación de los requisitos y especificaciones técnicas que debe cumplir cualquier sistema y programa informático o electrónico utilizado por quienes desarrollen actividades económicas, es decir, se aplicará a los contribuyentes del IS e IRPF que desarrollen actividades económicas. Habrá que estar atentos al resultado final de esta nueva obligación en territorio común que guarda fuertes similitudes con TicketBAI.

Desde el punto de vista de técnica legislativa, establecer una obligación similar a TicketBAI en territorio común resultaría más sencillo que en territorio foral, puesto que el Estado retiene las competencias normativas del principal impuesto sobre el que se construyen las obligaciones relacionadas directamente con la facturación: el Impuesto sobre el Valor Añadido. Es más, la existencia del Suministro Inmediato de Infor-

<sup>135</sup> Territorio Histórico de Gipuzkoa. Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades, disposición adicional vigesimosegunda, 1.c).

<sup>136</sup> Territorio Histórico de Gipuzkoa. Disposición adicional trigésimo sexta NFIRPF, introducida por la Norma Foral 3/2020.

<sup>137</sup> Diputación Foral de Gipuzkoa [Recurso electrónico]. *FAQ TicketBAI Gipuzkoa. Cuestiones generales*, p. 78.

mación sugiere que el Estado podría aprovechar toda la estructura normativa y tecnológica creada al respecto para extenderlo al resto de personas jurídicas y también a las personas físicas que realicen actividades económicas.

Por otro lado, ha quedado demostrado de manera palmaria que la institución centenaria del Concierto Económico sigue siendo, aun hoy día, uno de los principales pilares del Estado de Bienestar vasco, puesto que mantener, establecer y regular el propio régimen tributario implica contar con un haz de herramientas para plasmar en la sociedad, desde una perspectiva propia y singular, los principios de igualdad, capacidad económica y generalidad. A pesar de tratarse de una institución histórica, la capacidad de adaptación del Concierto Económico a los tiempos actuales significa también ser vanguardistas en el establecimiento de nuevas obligaciones tributarias, con la condición indispensable de no olvidar que la Administración tributaria debe ser diligente con los sujetos obligados y ofrecerles la máxima asistencia posible.

La participación de la ciudadanía en la esfera pública y, en particular, en la gestión de los recursos públicos, va fuertemente ligada con la posibilidad de comprobar que todos los contribuyentes contribuimos –valga la redundancia– al sostentimiento de los gastos públicos, de ahí la importancia de incluir códigos QR en las facturas o justificantes. De hecho, los consumidores también serán beneficiarios directos de TicketBAI, puesto que su factura o justificante no podrá destruirse ni manipulares a efectos de defensa de sus derechos. Todo ello, cabe advertir, sin perjuicio de que exista el riesgo de crear un modelo de sociedad asfixiantemente controlador y moralista.

Desde el prisma del *tax compliance*, las Haciendas Forales podrán dar un golpe sobre la mesa a la defraudación en la declaración de ventas e ingresos por parte de los contribuyentes, es decir, mejorará el cumplimiento tributario considerablemente y con ello la recaudación por los tributos a los que afecta la obligación TicketBAI, siendo la otra cara de la moneda la posibilidad de poner a disposición de los sujetos obligados los borradores de declaración del IRPF, IS e IVA, en el Territorio Histórico de Bizkaia ya desde el 1 de enero de 2024 a través de Batuz. Estamos, sin duda, a

las puertas de una nueva era de la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

## V. BIBLIOGRAFÍA

### o LIBROS

ALONSO ARCE, Iñaki. *Derecho de la Unión Europea y Concierto Económico*. Oñati: Instituto Vasco de Administración Pública, 2016. ISBN: 978-84-7777-483-9.

ANDÍA ORTIZ, Alfonso. *Aplicación del Sistema TicketBAI*. Madrid: Francis Lefebvre, 2020. ISBN: 978-84-18405-07-5.

ANDÍA ORTIZ, Alfonso. *La evolución del Concierto Económico a través del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*. En: ALONSO ARCE, Iñaki, et al. *Commentarios al nuevo Concierto Económico Vasco*. Bilbao: Ad Concordiam, 2003. ISBN 84-607-8654-4.

ARMENTIA BASTERRA, Javier. *Impuesto sobre Sociedades: puntos de conexión del ámbito de aplicación de la normativa y de las facultades de gestión e inspección*. En: UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, Juan Ignacio, et al. *Concierto Económico y Puntos de Conexión*. Oñati: Instituto Vasco de Administración Pública, 2019. ISBN: 978-84-7777-577-5.

DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. *El régimen jurídico del Concierto Económico*. Bilbao: Ad Concordiam, 2006. ISBN 84-611-0148-0.

DE LA PEÑA AMORÓS, M.ª del Mar. *La residencia habitual y el domicilio fiscal como puntos de conexión en el Concierto Económico*. En: UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, Juan Ignacio, et al. *Concierto Económico y Puntos de Conexión*. Oñati: Instituto Vasco de Administración Pública, 2019. ISBN: 978-84-7777-577-5.

PÉREZ DELGADO, Antonio. *El Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales en el nuevo Concierto Económico*. En: ALONSO ARCE, Iñaki, et al. *Commentarios al nuevo Concierto Económico Vasco*. Bilbao: Ad Concordiam, 2003. ISBN 84-607-8654-4.

VEGA GARCÍA, Alberto. *El soft law en la fiscalidad internacional*. Directora: Dra. Antonia

Agulló Agüero. Barcelona: Universitat Pompeu Fabra, Departament de Dret, 2014.

ZUBIRI ORIA, Ignacio, et al. *Informe: Economía sumergida y fraude fiscal en la C.A. de Euskadi*. Bilbao: Universidad del País Vasco / Euskal Herriko Unibertsitatea, Instituto de Economía Pública, 6-6-2016.

- ARTÍCULOS

ALONSO ARCE, Iñaki. La lucha contra el fraude fiscal: medidas adoptadas por las Diputaciones Forales. En: *Fórum Fiscal*. Donostia-San Sebastián: Wolters Kluwer, 2021, nº 274. ISSN: 2444-0426.

ALONSO ARCE, Iñaki. Desde el 1 de enero de 2018 se incorpora en los Territorios Históricos Vascos el Suministro Inmediato de Información (SII) en el IVA. En: *Fórum Fiscal*. Donostia-San Sebastián: Wolters Kluwer, 2017, nº 234. ISSN: 2444-0426.

AMORIM MELO, Carlos Miguel. *e-fatura – A reforma digital da AT. Implicações no crescimento da receita fiscal*. Director: Profesor Doctor Miguel Varela. Lisboa: Instituto Superior de Gestão, 2018.

ARMENTIA BASTERRETA, Javier. Todo sobre el Concierto Económico. Capítulo IV. Competencias generales de las Instituciones de los Territorios Históricos y principios generales para regular el sistema tributario foral (I). En: *Fórum Fiscal*. Donostia-San Sebastián: Wolters Kluwer, 2018, nº 239. ISSN: 2444-0426.

ARMENTIA BASTERRETA, Javier. Norma Foral General Tributaria: diferencias más significativas entre Álava, Bizkaia y Gipuzkoa (I). En: *Fórum Fiscal*. Donostia-San Sebastián: Wolters Kluwer, 2020, nº 265. ISSN: 2444-0426.

ARRATIBEL ARRONDO, José Antonio. Naturaleza jurídica del órgano de coordinación tributaria de Euskadi. En: *Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*. España: Asociación de Órganos Autonómicos de Control Externo, julio de 2012, nº 57 [consulta: 2 de mayo de 2021]. ISSN: 1136-517X.

DELGADO GARCÍA, Ana María. La regulación del Suministro Inmediato de Información. En: *Revista Quincena Fiscal*. Cizur Menor: Edi-

torial Aranzadi, 2017, nº 4 ISSN: 1132-8576.

LÓPEZ GARCÍA DEL PRADO, Manuel. Las obligaciones formales de facturación. En: *Revista Quincena Fiscal*. Cizur Menor: Editorial Aranzadi, 2021, nº 4 ISSN: 1132-8576.

MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma. BATUZ: hacia un sistema integral de control de los rendimientos de las actividades económicas en el Territorio Histórico de Bizkaia. En: *Fórum Fiscal*. Donostia-San Sebastián: Wolters Kluwer, 2020, nº 260. ISSN: 2444-0426.

MARTOS GARCÍA, Juan Jesús. Opciones para combatir el fraude y blanqueo de capitales ¿restricción o eliminación de la estimación objetiva en el IRPF? En: *Crónica tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2019, nº 172. ISSN: 0210-2919.

MULEIRO PARADA, Luís Miguel. La imposibilidad de gravar las rentas reales de los desaparecidos «moduleros» en los territorios forales vascos: La STC 203/2016, de 1 diciembre. En: *Fórum Fiscal*. Donostia-San Sebastián: Wolters Kluwer, 2017, nº 235. ISSN: 2444-0426.

SARALEGUI MORALES, Elena. Puntos de conexión del Concierto Económico: residencia habitual y domicilio fiscal. En: *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*. Vitoria-Gasteiz: Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, 2016, nº 51. ISSN: 2253-7805.

ZUBIRI ORIA, Ignacio. El nuevo Concierto Económico: Características básicas. En: *Revista de Derecho Histórico de Vasconia, Noticiae Vasconie*. Donostia-San Sebastián: Instituto de Derecho Histórico de Vasconia, 2003, nº 3. ISSN: 1695-4769.

- OTRAS FUENTES

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 19 de julio de 1991 (recurso 1148/1989).

Consulta vinculante V2696-18, de 5 de octubre de 2018, de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo.

GRACIA, María. IoT - Internet Of Things. En: *El blog de tecnología* [online]. Deloitte [consul-

ta: 2 de mayo de 2021]. Disponible en: <<https://www2.deloitte.com/es/es/pages/technology/articles/iot-internet-of-things.html>>.

Real Academia Española [Recurso electrónico]: Diccionario panhispánico del español jurídico [consulta: 2 de mayo de 2021]. Disponible en: <<https://dpej.rae.es/lema/soft-law>>.

OCDE [Recurso electrónico]: OECD Legal Instruments [consulta: 2 de mayo de 2021]. Disponible en: <<https://legalinstruments.oecd.org/en/general-information>>.

Las Autoridades Fiscales de Portugal y Austria muestran sus medidas antifraude a las Haciendas vascas. En: Irekia, 3-3-2017 [online]. Gobierno Vasco [consulta: 8 de mayo de 2021]. Disponible en: <<https://www.irekia.euskadi.eus/es/news/37137-las-autoridades-fiscales-portugal-austria-muestran-sus-medidas-antifraude-las-haciendas-vascas>>.

Portal das Finanças [Recurso electrónico]: sobre o e-fatura [consulta: 8 de mayo de 2021]. Disponible en: <[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/faturas/pages/sobre\\_efatura.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/faturas/pages/sobre_efatura.aspx)>.

Portal das Finanças [Recurso electrónico]: fatura da sorte [consulta: 8 de mayo de 2021]. Disponible en: <<https://faturas.portaldasfinancas.gov.pt/FatSorte/home.action>>.

Diputación Foral de Gipuzkoa [Recurso electrónico]: FAQ TicketBAI Gipuzkoa. Cuestiones generales [consulta: 15 de junio de 2021]. Disponible en: <[https://www.gipuzkoa.eus/documents/2456431/13761128/1-FAQ\\_TEXTO+UNIFICADO+19-05-2021.pdf/029ebb-00-0fb1-aefe-cfde-2bae0eef4dd6](https://www.gipuzkoa.eus/documents/2456431/13761128/1-FAQ_TEXTO+UNIFICADO+19-05-2021.pdf/029ebb-00-0fb1-aefe-cfde-2bae0eef4dd6)>.

## KOOPERATIBA-HEZIKETA ETA -SUSTAPENERAKO ETA INTERES PUBLIKOKO BESTE HELBURU BATZUE-TARAKO EKARPENAREN -COFIPAREN- ARAUKETA FISKALA

ALBERTO ATXABAL RADA(\*)

### Laburpena

Kooperatiben 11/2019 Euskadiko Lege berria onestea aukera ematen digu Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenaren —COFIParen— tributu-araubidea aztertzeko. Hortaz, artikulu honen bidez funts horrek aplikagarri duen Euskadiko Lurralte Historikoaren tributu-arauketa jorratu nahi da.

Kooperatibei arau fiskal bereziak aplikatzen zaienziek bi arrazoiengatik: batetik, erregela batzuk ezarri dira tributu-arauak kooperatiba-sozietatearen ezaugarrietara egokitza lortzeko, sozietate kapitalistetik bereizten dituen ezaugarrietara eta, arrazoi horregatik, halako erregela fiskalak kooperatiba-sozietate guztiei aplika dakinkieke; eta bestetik, zenbait baldintza betetzen dituzten kooperatiba-sozietateei onura fiskalak aitortzen zaizkie. Lehenengo erregelak doikuntza-erregela deitzen dira eta guri interesatzen zaizkigu Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenera —COFIPera— eginiko zuzkidura gastu kengaria delako Sozietateen gaineko Zergan. Bigarren erregelak ere gure interesekoak dira, hots, zenbait baldintza bete dituzten kooperatibei aitortutako onura fiskalak, baldintzetarik bat edo batzuk lotu direlako COFIP behar bezala erabili edo aplikatzearkin.

HITZ-GAKOAK: heziketa- eta sustapenerako funtsa; zergak; Euskadi.

### Abstract

La aprobación de la nueva Ley vasca 11/2019 de Cooperativas nos da pie para abordar el régimen tributario aplicable a la Contribución para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público —COFIP—. Este artículo, por tanto, tiene por objeto realizar un análisis de la normativa tributaria aplicable a dicho fondo en la normativa tributaria de los Territorios Históricos de Euskadi.

La especificidad de la fiscalidad de las cooperativas responde a dos razones: por un lado, se fijan una serie de reglas que pretenden la adecuación de las normas tributarias a las características de una sociedad cooperativa que le diferencian de las sociedades capitalistas y que, por este motivo, estas reglas fiscales especiales resultan de aplicación a todas las sociedades cooperativas; y por otro lado, se establecen una serie de beneficios fiscales para aquellas sociedades cooperativas que cumplan determinados requisitos. Las primeras reglas son las que denominamos reglas de ajuste y nos interesan especialmente por lo que se refiere a la deducibilidad como gasto de las dotaciones realizadas a la Contribución para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público —COFIP—. Pero también nos interesan las segundas reglas, esto es, los beneficios fiscales a que tienen derecho las cooperativas que cumplan ciertos requisitos, porque alguno de estos requisitos se vincula a la correcta aplicación o utilización de la COFIP.

(\*) Finantza eta Tributu Zuzenbideko katedraduna. Deustuko Unibertsitatea

**AURKIBIDEA:** I. Sarrera. II. Kooperatiben sailkapena ondorio fiskaletarako. 2.1. Kooperatiba babestuak. 2.2. Babes bereziko kooperatibak. 2.3. Kooperatiba babesgabek. III. Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIP—. IV. COFIP oker zuzkitu edo erabiltzeagatik babes fiskala galtzea. V. Interes publikoko helburuak, Ekarpenaren helmuga. 5.1. Kooperatibismoari buruzko formakuntza eta heziketa. 5.2. Kooperatiben arteko harremanak. 5.3. Kooperatiben sustapena gizartean. 5.4. KELren 72. artikuluaren beste helburu batzuk. 5.5. COVID-19ko pandemiak sorrarazi duen aparteko egoera. 5.6. Hirugarrenen bidez gauzatutako jarduketak. VI. COFIParen zuzkidura kengarria izatea. 6.1. Gastu kengarriak. 6.2. COFIParen zuzkidura kentzea. 6.3. Zuzkiduraren kopuru kengarria. 6.4. Zuzkidura kentzeko beste betekizun batzuk: Batzarraren plana eta kontabilitatea bananduta. 6.5. Epea ez betetzea edo zuzkidura helburuetan ez erabiltzea. VII. Ondorioak. VIII. Bibliografia.

## I. SARRERA

Kooperatibak enpresakoak soilik diren helburuak baino urrunagokoak bilatu behar ditu, hala nola, baziideak hezitzea edota baziideen nahiz kooperatiba kokatuta dagoen ingurunearen interes ekonomiko eta soziala sustatzea. Kooperatiba-sozietateak helburu horretarako funts bereziak sortu eta arautzen ditu bere barruan, eta horien artean, Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIP— ageri da euskal legeetan<sup>1</sup>, Heziketa- eta Sustapenerako Funtsaren parekoa Estatuko eta autonomia-erkidegoetako kooperatiba-legeetan<sup>2</sup>. Funts hori nahitaezko erreserba banaezina da, urtero zuzkitu beharrekoa interes publikoko helburu horiek lortzeko. Kooperatiben Euskadiako 11/2019 Legeak<sup>3</sup> (aurrerantzean, KEL) onetsi

<sup>1</sup> 2009ko urtarrilaren 1etik aurrera, ekainaren 25eko 6/2008 Legeak, Euskadiko Kooperatiba Sozietate Txikien buruzkoak (Euskal Herriko Agintaritzaren Aldizkaria, 127. zk., 2008ko uztailaren 4koak, eta 212. zk., 2011ko irailaren 3koak) xedatu zuen, bere Laugarren Xedapen Gehigarriaren ezarritako arauketan oinarrituta, Euskadiko Kooperatiben 4/1993 Legearen 68. artikulua aldatzea, eta Kooperatiba-Heziketa eta -Sustapenerako Funtsaren izena ordeztu zuen eugungo Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIP— izenarekin. Horixe da era indarrean dagoen Kooperatiben Euskadiako 11/2019 Legearen 72. artikuluak oinarrian jaso duen arauketa.

<sup>2</sup> NAGORE APARICIO (2020: 272) ez dago ados euskal legeetan funtsak jaso duen izen ezerdinarekin.

<sup>3</sup> Euskal Herriko Agintaritzaren Aldizkaria, 247. zk., 2019ko abenduaren 30ekoak. Lege hori urriaren 7ko 5/2021 Legeak aldatu du. Bere izenak dioenez, 5/2021 Legea Euskadiko Kooperatiben abenduaren 20ko 11/2019 Legea aldatzekoa da (EHAA, 209. zk., 2021eko

izanak aukera eman digu Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenari —COFIP— aplikatu beharreko tributu-araubidea jorratzeko. Hortaz, idazlan honen xedea da funts horri aplika dakioko tributu-arauketa aztertzea.

Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIP— aztertu aurretik, nabarmendu behar dugu Spainian indarreko arauketa fiskalak kooperatiba-sozietateentzat araubide berezia jaso duela. Ildo horretatik, Estatuaren lurralde-antolaketak horrela dakkenez, tributuen arloan tributu-arauketa guztia ez du organo bakar batek sortzen; kontrara, arau fiskalak sortzeko eskumena banatu egiten da Estatuaren<sup>4</sup> eta foru-lurraldeen artean (Nafarroako Foru Erkidegoa eta Euskal Autonomia Erkidegoa osatzen duten Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako Lurralde Historikoak), kooperatiben araubide berezia jaso duten zergei dagokienez. Euskal Autonomia Erkidegoan Lurralde Historiko bakoitzak bere arauketa fiskala dauka, nahiz eta hiru arauketa horien arteko aldeak formazkoak izan, arauon edukiari begiratuta ez dagoelako diferentziarik lurralde batetik bestera. Arauok honakoak dira: Bizkaiko abenduaren 12ko 6/2018 Foru-araua<sup>5</sup>, Arabako ekainaren 9ko 16/1997 Foru-araua<sup>6</sup> eta Gipuzkoako maiatzaren 22ko 2/1997 Foru-araua<sup>7</sup>.

Araubide fiskal berezi horretan, kooperatiba-sozietateari aplikatzen zaizkio edozein merkatariatzako sozietateari edo kapital-sozietateari dagozkion erregela fiskalak, berezitasun batzuekin. Kooperatiben fiskalitatearen berezitasunak bi arrazoiengatik ezarri dira (ALONSO RODRIGO 2001, 79): : batetik, erregela batzuk ezarri dira tributu-arauak kooperatiba-sozietatearen ezau-

urriaren 20koak), baina aldaketak ez du eraginik izan Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenaren gainean —COFIParen gainean—.

<sup>4</sup> Kooperatiben Araubide Fiskalari buruzko abenduaren 19ko 20/1990 Legea. Iku Estatuko Aldizkari Ofiziala, 304. zk., 1990eko abenduaren 20koak.

<sup>5</sup> Bizkaiko Aldizkari Ofiziala, 249. zk., 2018ko abenduaren 28koak. Arau horren indarreko testua begira daitetek hurrengo web orrian: [https://www.bizkaia.eus/Ogasuna/Zer-aga\\_Arautegia/Indarreko\\_arautegia/pdf/eu\\_6\\_2018.pdf?hash=3e346e4690cb94cc1789a-44b325205fc&idioma=CA](https://www.bizkaia.eus/Ogasuna/Zer-aga_Arautegia/Indarreko_arautegia/pdf/eu_6_2018.pdf?hash=3e346e4690cb94cc1789a-44b325205fc&idioma=CA) (azken kontsulta, 2021eko abenduaren 22an).

<sup>6</sup> Arabako Lurralde Historikoaren Aldizkari Ofiziala, 68. zk., 1997ko ekainaren 18koak, Gehigarria. Arau horren indarreko testua erdaraz begira daitetek hurrengo web orrian: <https://web.araba.eus/documents/105044/985469/NORMA+FORAL+SOBRE+R%C3%89GIMEN+FISCAL+DE+LAS+COOPERATIVAS+%281%29.pdf?3e160ef4-c352-7682-bb85-2ffd816a60222=1578575218820> (azken kontsulta, 2021eko abenduaren 22an).

<sup>7</sup> Gipuzkoako Aldizkari Ofiziala, 101. zk., 1997ko maiatzaren 30ekoak. Arau horren indarreko testua begira daitetek hurrengo web orrian: <https://www.gipuzkoako.eus/documents/2456431/15299016/2-1997+FA+%282021-1%29.pdf/2754ef73-e2df-9209-7348-eea1209f89cd> (azken kontsulta, 2021eko abenduaren 22an).

garrietara egokitzea lortzeko, alegia, sozietae kapitalistetik bereizten dituen ezaugarrietara egokitzeo eta, arrazoi horregatik, halako erre-gela fiskalak kooperatiba-sozietaetate guztiei aplika dakizkie; eta bestetik, zenbait baldintza betetzen dituzten kooperatiba-sozietaeteei onura fiskalak aitortzen zaizkie, kooperatiben sailkapena ondorio fiskaletarako antolamendu juridiko-tributarioak ematen dien babesa islatuz (AGUILAR RUBIO 2016, 52). Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenak —COFIPek— eragina dauka araubide fiskalaren bi alderdian (ALGUACIL MARÍ 2014).

Lehenengo erregelak doikuntza-erregela deitzen dira eta guri interesatzen zaizkigu Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenera —COFIPera— eginiko zuzkidura gastu kengarria delako Sozietaeten gaineko Zergan. Balantzearen pasiboko erreserbara eginiko zuzkidura bada ere, Sozietaeten gaineko Zergaren zerga-oinarri-tik ken daiteke, beste erreserbetara, nahitaezko zein borondatezkoetara, eginiko zuzkidurekin gertatu aldera, kenezinak izan ohi direlako. Nolanahi den ere, antzeko erregela ere ezarri da Nahitaezko Erreserba Funtsera eginiko zuzkidurarentzat, kengarria delako zati batean bada ere.

Halaber, bigarren erregelak ere gure interese-koak dira, hots, zenbait baldintza bete dituzten kooperatibei aitortutako onura fiskalak, onurak aitortzeko baldintzetarik bat edo batzuk lotu delako Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIP— behar bezala zuzkitu edo aplikatzearkin. Kontrara, kooperatibak ez badu Ekarpena behar den moduan erabili edo aplikatu ere, onura fiskalak galduko ditu, bai eta zerga-oinarrian sarrera bezala sartu beharko luke aurretiaz kendu izan duen kopurua, Ekarpena bere helburuetara behar bezala aplikatu ez delako.

Ikus dezagun, bada, nola arautu den Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIP— tributu-arauketan. Euskal arauketa fiskalarekin arituko gara, nahiz eta, egokia ikusten badugu, lurralte erkideko araubide fiskala aipatu.

## II. KOOPERATIBEN SAILKAPENA ONDORIO FISKALETARAKO

Horri ekin aurretik, ikuspegi fiskaletik egon daitzkeen kooperatiba motak zehaztu behar ditugu, kooperatiba-motaren arabera onura fiskal handiagoak edo txikiagoak izan baititu kooperatibak. Tributu-arauek kooperatiben hiru mota bereizten dituzte, sailkapen horrek ezelako ondoriorik duenik tributuen arlotik kanpo, hots, merkatitzako arloan, lan-arloan edota arlo zibilean sailkapenak ez duenik inolako garrantzi juridikorik (ATXABAL RADA 2021). Tributu-arauei jarraiki, kooperatibak sailka daitezke babestuen edo babesgabean artean<sup>8</sup>. Eta kooperatiba babes-tuen artean, bi babes-maila daude, kooperatiba babestuak eta babes berezikoak bereitzuz. Modu horretara, ondorio fiskaletarako, kooperatiba-motak honakoak dira:

- a) Kooperatiba babesgabea
- b) Kooperatiba babestua
- c) Babes bereziko kooperatiba

Kooperatiben sailkapen fiskalak lotura estua dauka Ekarpenaren zuzkidurarekin eta Ekarpena behar bezala erabiltzearekin; izan ere, Ekarpena oker erabiliz gero, kooperatibaren sailkapen fiska-la baldintzatuta geratuko litzateke. Kooperatiba batek ez badu COFIP interes publikoko helburuetan erabiltzen, kooperatiba babestuaren izaera galduko du, hau da, jarraian aipatuko ditugun onura fiskalak galduko ditu.

### 2.1. Kooperatiba babestuak

Kooperatiba babestuak dira kooperatiba-lege aplikagarriak ezarritako funtzionamendu-erre-gelak betetzen dituztenak, hortaz, Euskadiko Kooperatiben 11/2019 Legearen xedapenak eta printzipioak edota kasuan kasuko kooperatiba-lege aplikagarriek ezarritakoak betetzen dituzten entitateak dira. Nolanahi den ere, betekizun horrekin ez da nahikoa. Horrez gain, kooperatiba babestuak ezin dira tributu-araauak

<sup>8</sup> ALONSO RODRIGO (2001: 92) ulertzen duenez, Konstituzioaren 129.2. artikuluak agindutako sustapena dela eta, “kooperatiba babestuak eta babesgabek egotea zilegia da, kooperatiben arteko bereizketa sendo oinarrituta badago eta erabaki arbitrarioa ez bada; kooperatiba batzuk ez babesteko irizpide baliagarriak honakoak soilik izan daitezke: kooperatiben jardunaren oinarrizko ezaugarriak ez betetzea eta, ondorioz, halako kooperatibak sustatzeko beharra ez egotear”.

zerrendatutako inguruabarretan egon, alegia, ezin dira babes galtzeko arrazoietañ egon; bestela, kooperatibak babes fiskaleko izaera galtzea ekarriko luke<sup>9</sup>. Ikusiko dugunez, arrazoi horien artean, Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarprena —COFIP— oker aplikatzea dago.

Kooperatiba babestuek onura fiskal batzuk dituzte kalifikazio fiskal hori izateagatik. Onura fiskalik ezagunena karga-tasa txikiagoa aplikatzea da Sozietaeen gaineko Zergan, tasa orokorrekin bera.

Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergan, salbuetsi dira eratze-egintzak, kapitala handitzeko egintzak, bat-egite eta zatiketak, baita maileguak eratu eta kitatzeko egintzak ere, obligaziotan adierazitakoak barne. Amaitzuko, salbuetsi da ondasunak eta eskubideak eskuratzea baldin eta Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenerako —COFIPerako— edo antzekoetarako erabiltzen badira. Azken salbuespen hori aplikagarri izango da eskrapena OEEJDZen mendekoa bada eta ez BEZaren mendekoa (ALGUACIL MARÍ 2020).

Sozietaeen gaineko Zergan, bi neurri arautu dira. Alde batetik, euskal foru-arauketan, kooperatibaren zerga-oinarri orokorraren karga-tasa %20koa da, eta kooperatiba enpresa txikia edo mikroenpresa bada, %18koa, zergaren karga-tasa orokorrarekin alderatuta (%24koa edo %20koa enpresa txikientzat edo mikroenpresentzat). Beste aldetik, amortizazio-askatasuna ezarri da ibilgetu materialeko, ukiezineko eta ondasun higiezinen inbertsioetako elementu berri amortizagarrien gainean, baldin eta Kooperatiben Erregistroan inskribatu den egunetik hurrengo hiru urteetan eskuratu badira. Onura hori bateragari da inbertsioengatikо kenkariekin, Sozietaeen gaineko Zergaren arauketak ezarritakoekin.

Amaitzeko, Ondasun Higiezinen gaineko Zergan, nekazaritza-kooperatibek eta erkidegoan ustiatzko kooperatibek kuotaren %95eko hobaria izango dute eta, hala denean, landa-lurreko on-

dasunen gaineko errekarguena ere.

## 2.2. Babes bereziko kooperatibak

Babes bereziko kooperatibak dira lehen mailako kooperatiba babestuak baldintza batzuk betetzen badituzte, hala nola, printzipio mutualistara hurbilketa handiagoa bilatzea (RODRIGO RUIZ 2010, 20; ALONSO RODRIGO eta SANTA CRUZ AYO 2016, 83) edota, aldi berean, arau fiskalak zerrendatutako kooperatiba-moten artean egotea. Horren ondorioz, kooperatiba bat babes berezikoa izateko arau fiskalak ezarritako baldintzak bete behar dira, hots, hirugarrenenkin eragiketak egiteko mugak, baziideen ahalbide ekonomiko txikia eta, aldi berean, kooperatiben hurrengo motatakoia izatea: lan-elkartuko kooperatibak, nekazaritza-kooperatibak, erkidegoan ustiatzko kooperatibak, kontsumo-kooperatibak, hezkuntza-kooperatibak eta etxebizitza-kooperatibak.

Babes bereziko kooperatibek ere zuzenean aplikatzen diren onura fiskalak dituzte, Administrazioaren aurretiazko baimenik gabe. Horien araubide fiskalaren abiapuntua kooperatiba babestuei aitortutako onura fiskalak dira eta hortik gora onura fiskal gehiagorekin handitzen ditu.

Kooperatiba babestuen onurez gain, babes bereziko kooperatibek salbuespen baterako eskubidea dute Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergan ondasunak eta eskubideak eskuratzeko eragiketen gainean baldin eta ondasunok eta eskubideok sozietaaren eta estatutuen helburuak betetzeko zuzenean erabiltzen badituzte inolako denborazko mugarik gabe.

Sozietaeen gaineko Zergan, kuota osoaren gainean %50eko hobaria<sup>10</sup> aplikatzeko eskubidea dute, eta ondorioz, horien karga-tasa %9koa bezalakoa da, gehienetan enpresa txikiak eta mikroenpresak direlako. Eregela berberak aplikatuko zaizkie bigarren edo ondorengo mailetako kooperatibei ere, babes bereziko kooperatibek osatzen badituzte<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> Horiek horrela, kooperatiba babestuak kooperatiba guztia dira (TEJERIZO LÓPEZ 2010), salbu eta Legearen berariazko aipamenak beste talde batean sartzen badu edota babesga galdu badute Legeak ezarritako baldintzak ez betetzeagatik.

<sup>10</sup> Hobaria %75eko da lehentasuneko nekazaritza-ustiatzegien kasuan babes bereziko nekazaritza-kooperatibak badira.

<sup>11</sup> Kooperatibaren baziideak kooperatiba babestuak eta babes berezikoak badira, kuotaren hobaria erabil dezakete babes bereziko kooperatibekin gauzaturiko eragiketetik datozen etekinen zatiaren gainean.

### 2.3. Kooperatiba babesgabek

Azkenik, ikuspegি fiskaletik, kooperatiba babesgabek dira Kooperatiben Erregistro egokian inskribatuta eta legearen arabera eratuta daudenak. Baina, aldi berean, kooperatiba babes-tuaren izaera galtzeko arrazoien batean daude. Bestela esateko, ALONSO RODRIGOK (2001: 91) adierazi duenez, gerta daiteke kooperatiba batetik bere lege sustantiboak agindutako funtzionamendu-erregelak betetzea, eta aldi berean kooperatiba babesgabea izatea babes fiskala galtzeko arrazoietako batean dagoelako, nahiz eta euskal kooperatiben kasuan arauketa fiskalak halako egoerak saihestu nahi dituen. Kooperatiba babesgabek, kooperatiba babestuek bezala, doikuntza-erregelak aplika ditzakete baina ez dute inolako onura fiskalik jasotzeko eskubidea kooperatiba izatearren.

Labur bilduz, kooperatiba guztiekin Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenaren —COFIParen— araubide fiskalaren eragina jasango dute. Alde batetik, ondorio fiskaletarako sailkapena gorabehera, kooperatiba guztiei doikuntza-erregelak aplikatuko zaizkielako, eta erregela horietariko batek, COFIParen zuzkidura kengarria izateak, zerikusia dauka Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenarekin —COFIParekin—; eta beste alde batetik, kooperatiba babestuek eta babes bereziko kooperatibek euren onura fiskalak gal ditzaketelako baldin eta Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIP— behar bezala ez badute zuzkitu edo aplikatu. Tributu-arauketa aztertu aurretik ikus dezagun Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIP— zer den.

### III. KOOPERATIBA-HEZIKETA ETA -SUSTAPENERAKO ETA INTERES PUBLIKOKO BESTE HELBURU BATZUETARAKO EKARPENA —COFIP—

Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIP— da sozieta-te barruko erreserba bat Kooperatiben Nazioarteko Aliantzaren (aurrerantzean, KNA) bosgarren, seigarren eta zazpigarren printzipioei loturiko legezko helburu

berezia betetzeko, hau da, heziketa, formakuntza eta informazioaren printzipioa, kooperatiben arteko lankidetzaren printzipioa, eta komunitate-sentimenduaren printzipioa betetzeko (POLANCO 2004). Erreserba hori nahitaezkoa<sup>12</sup>, enbargaezina<sup>13</sup> eta bazkideen artean banaezina<sup>14</sup> da.

GONDRA ELGUEZABALek (2021:140) adierazi duenez, “figura juridiko zabaldua eta oro har onartuta da. Legeek arreta berezia ematen diote kooperatiba-sozietaearen egitura eratzeko kooperatiben helburu bereizgarriei lotuta, eta sozietaearen bizitza osoaren garapena arautzeko ere, bai sozietaearen barruari begira bai sozietaetik kanpora begira, azken horiek kooperatibaren elkarrekiko harremanak komunitatearekin eta botere publikoekin direla, zergak ordaintzeko harremanak eta administrazio-kontrolarenak berreziki”.

KELaren 72. artikuluak, Ekarpena aplikatzeko oinarrizko ildoak ezarri dituenean, «hurrengo helburuak» bete nahian Ekarpena «jarduketetan erabiltzeko» erregela errespeta dadila agindu du, jarraian helburu hautazko horiek zein diren zehaztuz. Egia esateko, helburu anitzak daudela esan daiteke, baina kooperatiben hiru printzipio aipatu horietara bil daitezke, hots, heziketa<sup>15</sup>, elkarren arteko lankidetza eta komunitateari zor zaion interesa.

Estatutuek edo Batzar Orokorrak Ekarpenaren helburu diren jarduketak eta berau erabiltzeko oinarrizko ildoak zehaztu behar dituzte. Horren ondorioz, Batzar Orokorrari dagokio Ekarpena aplikatzeko «oinarrizko ildoak zehaztea», beti ere legeek ezarritako helburuen zerrenda errespe-

12 KNAK emandako gomendioen artean, ordenamendu ezberdinaren funts banaezinen (Nahitaezko Erreserbaren Funta eta COFIP) artean soberakinak banatzeko irizpideak astatasunez zehaztu daitezela iradoki du. Nolanahi den ere, Euskal Autonomia Erkidegoko eta Estatuko gainerako ordenamenduek halako funtsa zuzkitzeko beharra ezarri dute, estatututaren funtsaren eraketa berariaz jasotzen ala Batzar orokorrak halako erabakia hartzen beharre ere, funtsaren eraketa baldintzatu gabe (GONDRA ELGUEZABAL, 2021: 139; NAGORE APARICIO, 2020: 271).

13 KELaren 72.3. artikuluak enbargaezintasuna aldarrikatu du, kooperatibaren hartzekodun guztiei begira, baita Herri Ogasunari begira ere; hartzekodunek ezin dutelako COFIParen kontra jo, ordaindu gabeko zorrak kobratzen. Hori horrela izango da kooperatiba likidatzean ere, KELaren 98.2.a) artikuluaren arabera COFIParen zenbateko Euskadiko Kooperatiben Goren Kontseiluaren eskuetan jarri behar baita.

14 COFIP funts banaezina da, kooperatibaren bizitzan zehar nahiz berau desegin eta likidatzean [KELaren 98.2.a) artikulu], COFIParen gerakina Euskadiko Kooperatiben Goren Kontseiluaren eskuetan jarri behar baita.

15 Heziketaren printzipioa eta sustapeneraren printzipioa batera doaz, KNAREN printzipioe begiratuta; horien arabera, kooperatibaren funts bat egon behar da kooperazioaren metodo eta printzipioak kooperatibaren partaideei irakasteko, ikuspegি ekonomikotik nahiz demokratikotik, eta partaideok bazkideak al laneko lotura arrunteko alokairupeko langileak izango liratzeke.

tatuz. Ekarpena aplikatzeko proiektua betetzea administratzaileen esku geratuko litzateke —Artekaritza Kontseilua—, estatutuen manuren batetik halako zeregina beste organo bat esleitzen ez dion artean.

KELaren 72. artikuluak ezarritako helburuak lortu nahian, zeharkako bideetatik ere egin daiteke, irabazteko asmorik gabeko entitateen bitartez edo lankidetza-entitateen bitartez. Horretarako, funtsaren zuzkiduretako zenbateko osoa edo horren zati bat halako entitateei emango zaie. Edozein kasutan ere, kopuru horien azken erabilera legeak zehaztutako helburuetariko bat izan behar da.

Legeak ezarritako epean Ekarpenaren kopuruak aplikatu ezean, gerakina ez da Euskal Autonomia Erkidegoko Herri-zorreko tituluetan inbertitu behar, Estatuko Kooperatiben Legeak<sup>16</sup> agindu aldera, ezpada irabazteko asmorik gabeko entitateei eman behar zaie Ekarpenarentzat ezarritako interes publikoko helburuetan erabil dadin.

#### IV. COFIP OKER ZUZKITU EDO ERABILTZEAGATIK BABES FISKALA GALTZA

Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenaren —COFIParen— araubide fiskala jorratzeko orduan aztertu behar dugun lehen arloa babes fiskala galtzeko arrazoiena da; erabili ere, Ekarpena oker erabiltzen edo aplikatzen bada, kooperatibak bere onura fiskalak galduko ditu. Arau fiskalek arrazoi batzuk jaso dituzte, horiarietik bat gertatuz gero kooperatiba babestuaren izaera galduko litzatekeela, eta ondorioz, kooperatiba babesgabe bihurtuko litzatekeela lehen aipatutako onura fiskalak galduz. Arrazoi horiek bat egiten dute kooperatiben funtzionamenduko oinarrizko erregelekin, kooperatiben merkataritzako legeek<sup>17</sup> ezarri bezala.

Modu horretara, kooperatiben merkataritzako legeen manuei ekinez, arrazoi gehienetan fis-

16 Uztailaren 16ko 27/1999 Kooperatiben Legea. Estatuko Aldizkari Ofiziala, 170. zk., 1999ko uztailaren 17kooa.

17 Lurralde erkideko arauketa fiskala Estatuko kooperatiben legeetara igortzen da baina indarreko legeen aurrekoetara igortzen da. Ez dator bat, beraz, autonomia-erkidegoetako arau sustantibo batzuk ezarritako erregelekin, eta indarreko 1999ko Estatuko kooperatiben legearekin ere (ALGUACIL MARÍ eta ROMERO CIVERA 2013). Euskadiko arauketi fiskalak, osteria, gatazka hori gainditzen du kooperatiba babestuaren izaera zezenetan denean euskal lege sustantiboak ezarritako funtzionamendu-erregeletara soil-soilik igorri (ALONSO RODRIGO 2001, 91).

kalitatea lege horien laguntzaile bihurtzen da zenbait ezaugarri betetzen direla ziurtatzeko, merkataritzako legeentzat halako ezaugarriak berezkoak baitira kooperatibentzat eta ezaugarri horiek gabe kooperatibak bere izaera galtzen baitu, funts banaezinekin lotutako arrazoiak kasu (ATXABAL RADA 2018, 146). Arrazoi horiek, bada, merkataritzako legeek ezarritako aurretiazko mugen dagozkie; bertan, arau fiskalak, hala nahi duelako, zaintzaile-lanean jarduten du merkataritzako araua behar bezala bete dela ziurtatzeko, deigarria bada ere (ROSEMBUJ 1991; ISPZUA 1997, 79).

Kooperatiba babestuaren izaera galtzeko arrazoiak, arau fiskalek jasotakoak, sailka daitezke onura fiskalak kentzeko arrazoien zioak edo kariak sistematizatz (ATXABAL RADA 2020). Gure kasuan, kooperatibaren soberakinen banaketarekin lotutako arrazoiak jorratu nahi ditugu, kooperatibaren arauketa sustantiboak ezarritakoaren kontra banatzen direnean, abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru-arauaren eta maiatzaren 22ko Gipuzkoako 2/1997 Foru-arauaren 12. artikuluak jaso bezala. Hurrengo kariak dira:

1. Nahitaezko Erreserba Funtserako eta Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako nahitaezko ekarpenerako zuzkidurak ez egitea kooperatibari aplikatu beharreko kooperatiben legerian ezarritako kasuetan, bertan ezarritako baldintzetan eta bertan ezarritako kopurua.  
11/2019 Legearen 70.2.a) artikuluak dioenez, urtero soberakin baliagarriatik ehuneko hogeita hamar, gutxienez, Nahitaezko Erreserba Funtserako eta kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenerako izan behar dira. Portzentaje horretatik, gutxienez ehuneko hamar kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenerako bideratuko da, eta ehuneko hogeit, berriz, Nahitaezko Erreserba Funtserako.
2. Kooperatibak diraue artean

banaezinak diren erreserba-funtsak edo kooperatibaren likidazio-unean geratzen den aktiboa bantzideen artean banatza.

Arrazoi honen bigarren zioa gertatuko da kooperatibak bere jarduera uzten duenean, hain zuzen, eta ondorioz, Sozi-estateen gaineko Zerga jadanik ordaindu behar ez duenean. Abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 14.2. artikuluaren arabera, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru-arauaren eta maiatzaren 22ko Gipuzkoako Foru-arauaren 14. artikuluaren arabera, araubide fiskala galduko da arrazoa gertatu den ekitaldian, hortaz, kooperatibak zerga bere azken ekitaldian soilik ordainduko luke araubide orokorrean, hots, likidazioa erabaki den ekitaldian. Kasu horretan likidatzai-leen erantzukizun subsidiarioa aplika daiteke, Tributuen Foru-arau Orokorek jaso bezala (BUSQUETS, 2005).

Manu horri erabilgarritasun handiagoa eman nahian, interpretatu daiteke kooperatiba ezin izango litzatekeela babestua izan estatutuek funtsen banaketa jaso badute nahiz eta oraindik banaketaren gaineko erabakirik hartu izan ez.

3. Euskadiko Kooperatiben 2019ko abenduaren 20ko 11/2019 Legearen 72. artikuluaren ezarritako ekarpenaren zentekoak artikulu horretan ezarritako helburuetarako barik beste zerbaitetarako erabiltzea.

Ikusi daitekeenez, arrazoi horiek guztiak funts banaezinei buruzkoak dira eta ikuspegi fiskaletik «zigortzen» diren kooperatibek ez dituzte funtsak behar bezala zuzkitu, edo funtsak banatzen dituzte hori ezin bada egin ere, edota legeak ezarri ez dituen helburuetarako erabiltzen dituzte halako funtsak (ATXABAL RADA 2018, 145-146). Hortaz, kooperatiben legeek ezarritako betebeharretatik desbideratzen diren jokabideak dira, funts banaezinak sortu eta erabiltzeko helburuak bete ez direlako.

Nolanahi den ere, MONTERO SIMÓk (2016: 43) jokabide horien ondorioak kritikatu ditu onura

fiskalak kentzeko arrazoi direlako, batik bat, lehenengo eta bigarren arrazoiak. Doikuntza-arau aplikagarria edo onura fiskal zehatza justifikatzeko betekizunak soilik eskatu beharko lituzke arau fiskalak. Esaterako, COFIParen zuzkidurak kengarriak izateko, kooperatibak legezko zuzkidurak egitea eta funts horiek banaezinak izatea eskatu beharko luke arau fiskalak. Betekizun horiek bete ezean, ez luke kooperatiba babestuen onura fiskalak galtzerik ekarri behar, ezpada doikuntza-araua aplikatzeko eskubidea galtzea, hots, zuzkidura kenezina izan beharko litzateke sozietate kapitalistetan bezala (horien funtsak banatu daitezkeelako). Hala ere, babes fiskala galtzea logikoa dela pentsatu da beti (ALONSO RODRIGO 2001, 219), funts horiek banatza kooperatiben arau sustantiboaren kontra doalako, eta arau fiskalak lotu dituelako onura fiskalak arau sustantiboaren aginduak betetzearekin. Jarrera hori, alabaina, alda daiteke baldin eta arau sustantiboek funts horiek banatza onartzen badute, autonomia-erkidego batzuen legeek egiten duten bezala.

Ikusi dugunez, hirugarren arrazoiak kooperatibaren merkataritzako arauketara igortzen gaitu, Kooperatiben Legea, Ekarpenaren funtsak eta jarduerak zein helburutarako erabil daitezkeen egiazatzeko. Arau fiskalak funtsa KELeak jasotako helburuetara aplikatzea onartzen du, 72. artikuluak zehaztutakoetara, hain zuzen. Hortaz, garrantzi handikoa da KELek ezarritako helburuetara lerratzea. KELEN 72. artikuluak ez du jarduketen zerrenda itxia jaso, eta artikulu horren helburuen baitan hainbat jarduketa sar daitezkeela ulertu behar dugu, horien artean izaera anitzeko jarduketak egon daitezkeela legeak ezarritako helburuetara egokituz gero.

## V. INTERES PUBLIKOKO HELBURUAK, EKARPENAREN HELMUGA

KELEN 72. artikuluaren arabera, estatutuek edo Batzar orokorrak finkatutako oinarrizko ildoak aplikatuz, interes publikoko helburu hauetakoren bat izango du nahitaezko Ekarpenak. Doikuntza-arauak Ekarpenaren zuzkidura kengarria izatea eta onura fiskalak aplikatzea ezarri du interes publikoko helburuetarako erabiltzen delako funtsa, Estatuak berezkoak aldarrikatu dituen helburutarako, alegia (ALONSO RODRIGO 2001, 237). Eta ikusi dugunez, arau fiskalak lege sustan-

tiboaren helburuetara igortzen gaitu babes fisikaleko araubidea aplikatzeko.

### 5.1. Kooperatibismoari buruzko formakuntza eta heziketa

Ekarpena bideratu daitekeen lehenengo helburua da bzkideak eta langileak prestatzea eta heztea kooperatibismoaren eta kooperatiba-jardueren arloan eta lanpostuarekin lotuta ez dauden beste arlo batzuetan.

Helburu hori kritikatu da beste ordenamenduetan heziketaren helburuak zabaltzen dituztelako arlo ekonomiko, tekniko edo profesionaletara. KELek ere lehenagoko arauketan horrela egiten zuen, 2009ko urtarrilaren 1ean indarrean jarri zen Euskadiko Kooperatiba Sozietate Txikien ekainaren 25eko 6/2008 Legearen aldaketaren aurrelik, Ildo horretan, nabarmendu behar da euskal legegileak arauketa berritik halako helburu edo aukerak kendu ez ezik, berariaz bazter utzi ditu lanpostuarekin lotutako jarduerak, Estatuko legegileak egiten duenaren aldera Heziketa- eta Sustapenerako Funtsa aplika baitaiteke lanbide-heziketaren gastuak edo hitzaldi teknikoetara joateko gastuak ordaintzeko<sup>18</sup>.

GONDRA ELGUEZABALen hitzetan (2021: 152), COFIParen erabilera mugatu egin da formakuntzari dagokionez, ezin daitekeela «kooperatiba-jarduerak» esamoldea interpretatu, beraz, edozein jarduera bezala, hots, arlo teknikoko edozein formakuntza-jarduera justifikatzen duen bezala kooperatibaren sozietate-helburuarekin zuzenean lotuta bidaude. Bestela esanda, halako «kooperatiba-jardueren» artean sar daitezke, esaterako, kooperatibak berak garatzen dituen ekintza batzuk baldin eta sozietate mota horien izaerari badagozko eta horien ezaugarrirri bereizgarria bada, hala nola, demokrazia parte-hartzalea benetakoa egiteko bzkideek Batzar orokorrean parte har dezaten bultzadaitekeen ekintzak. Horrek ez du esan nahi Batzar orokorra ospatzeko ekintzaren inguruan edozein jarduketa helburu horien artean sar daitekeenik, ezpada bilera zuzenean antolatzeko ekintzak soilik, eta kanpoan geratuko lirateke ekintza tangentzialak<sup>19</sup>, adibidez, bzkideek bilerara berratzea erraztu —joan-etorrietako gastuak...—,

bzkideen «herri» bazkaria antolatu...

Modu horretara, helburuaren baruan sartuko lirateke honako ekintza hauek: kooperatibismoa ezagutzeo hasi, hobetu eta kualifikatzeko jarduketak antolatzea eta eskaintza kooperatibaren beraren taldeei gai horrekin lotuta edo gai horretan interesatuta bidaude, hala nola, informazio eta formakuntzako ikastaroak, kooperatiben legeak eta teoria irakasteko ikastaro bereziak, antzeko gaiari buruzko mintegiak eta hitzaldiak... Helburu honetan ere sar daitezke kooperatibaren barruko zabalkuntza-bideak idaztea edo sortzea (zirkularrak...), argitalpenera harpidetzea, azpiegiturak sortzea, edo formakuntzarako baliabideak eskuratzeara (liburutegia, agiritegia, datu-basea...).

GONDRA ELGUEZABALi (2021: 153) jarraituz, helburu honen kanpo geratuko lirateke hurrengo jarduketak: kooperatibaren bzkide ez diren pertsonen<sup>20</sup> zuzendutako formakuntza-jarduketa guztiak (jardunaldi, ikastaro eta mintegietan parte hartza edo antolatzea...); alderdi teknikoak erakusteko edo horietan trebatzeko edozein formakuntza-jarduketa (logistikakoak, hornidure-takoak, ekoizpenekoak, merkataritzakoak, ekonomiko-finantzarioak, kontabilitatekoak, antolaketa-kakoak, berrikuntzakoak...), nahiz eta lehen aipatu ditugun interes-taldeei zuzenduta egon; I + G arloko azpiegiturak eta proiektuak; Batzar orokorraren eta sozietatearen lan-taldeen edo organo-en bilerak antolatzeko zeharkako gastuak, kooperatibaren jardun sozio-empresarialaren zati direla uste delako.

### 5.2. Kooperatiben arteko harremanak

KELein arabera, Ekarpena bideratu daitekeen bigarren helburua da kooperatiben arteko harremanak sustatzea. Eremu horretan, gastu hauetan ere estaliko dira: kooperatiba guztiak sustatu, lagundu eta zuzentzeko sortutako entitateetan parte hartzearen sortzen diren gastuak edo kooperatibek elkarri laguntzeko jarduerek sortzen dituztenak.

Oro har, COFIP aplikatzeko helburu egokiak dira

<sup>18</sup> ALGUACIL MARÍ 2020.

<sup>19</sup> 2007ko ekainaren 14ko TEACen ebazpena.

<sup>20</sup> Esaterako, ALGUACIL MARÍ (2020) azaldu duenez, bzkideen edo enplegatuen seme-alaben eskolaratzeko nahiz hezitzeo gastuak kanpo geratu dira, 2012ko azaroaren 19ko Auzitegi Gorenaren Epaiaren hirugarren zuzenbideko oinarrriak nabarmen utzi due-nez (4727/2009 kasazio-errekursoa).

kooperatiben arteko harremanetan koka daitzeen jarduketa guztiak, horien artean kooperatibek elkarri laguntzeko supraegiturak sortzea eta lagunza teknikoa sustatzea aipatu direla. Egia esateko, kooperatiben arteko harremanak sustatzeko balio duten jarduketa guztiak sartzen dira helburu honetan, indarreko legeak ulertzten duen esanahi zabal-zabalean.

GONDRA ELGUEZABALek (2021: 154) argitu duenez, jarduketa horiek ez dira kooperatiben arteko harremanak sustatzeko soilik, baita harremanei eusteko eta horiek garatzeko ere. Hortaz, kooperatiben arteko edozein lotura helburuaren barruan dago, bai korporazio-izaerakoa, bai sektoreko interesak defenditzekoa, baita merkatitzako interesen aldekoa ere, baldin eta lotura hori mamitzen bada nortasun juridikoa duen entitate baten partaidetzan eta entitate horrek kooperatibak sustatu, lagundi edo zuzentzeko nahiz kooperatibek elkarri laguntzeko jarduerak gauzatzen baditu. Aurrekoaz gain, KELeK ez dio ezer, ez dio halako entitateek sozietate-forma bera izan behar duenik; hori bai, nabarmen utzi du kooperatiben «arteko» jarduketak izan behar direla eta ez «kooperatibei» emanikoak, kooperatiben zeregin aktiboa goraipatuz<sup>21</sup>.

Aipamen berezia egin behar zaio, COFIParen zuzkidurekin bigarren mailako kooperatiba batean parte hartzeko gastuak ordaintzeko aukerari. Zuzkidurekin ere, kooperatibak sustatu, lagundi eta zuzentzeko sortutako entitateetan parte hartzearen sortzen diren gastuak edo kooperatibek elkarri laguntzeko jarduerek sortzen dituztenak ordaindu daitezke, hala nola, kooperatiben federazioari kuotak ordaintzea, supraegituren zerbitzu-estatea edo mantentze-lanak, bigarren edo goragoko mailako kooperatiba batean parte hartzeko lehen mailako kooperatibak duen gastua...

Gastu horietariko batzuk zuzenean dira kengarriak abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 18. artikuluaren arabera, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru-arauaren eta

<sup>21</sup> GONDRA ELGUEZABALek (2021: 155) nabarmendu duenez, hurrengo gastuak helburuan sartuko liratuke, besteak beste, korporazio-talde batean kooperatibak parte hartzeko gastuak, taldeko kooperatiba bat izan ala ez, hots, taldearen sozietate-formaren gorabehera; kooperatiba batzuen arteko jardueren gastuak arlo zehazteten elkarren arteko jarduketak gauzatzeko; kooperatibak sustatzeko entitateei emaniko zuzkidurak edo izandako gastuak, hala nola, la Asociación para la Promoción de la Economía Social del País Vasco – APES Euskadi, Elkar-Lan, S.Coop., kooperatibak sustatzeko elkartea; BIZI-KOOP; Promokoop Fundazioa...; edota partaide diren entitateetan parte hartzeko edo horiek sortzeko zuzenean bideratutako ikerketa-ekintzak.

maiatzaren 22ko Gipuzkoako Foru-arauaren 16. artikuluaren arabera. Horrelakoetan, ez da behar Ekarpenaren bidez gastua zuzkitzea eta hurrengo ekitaldian gastua aplikatzea, gero azalduko dugun moduan.

Kontrara, uste da COFIParen kontura garatu daitzeen jardueren esparruan ez liratekeela sartuko kooperatiben arteko ohiko merkataritza-eskualdaketa —Laneko Aldi Baterako Batasunak sortzea...—; kooperatiben arteko lotura-ekintzak; COFIP beste kooperatiba bati lagatzea azken horrek askatasunez erabil dezan, salbu eta berrizko kooperatiben arteko harremanetarako sortu diren entitateei emanikoak, kooperatibak izan ala ez; edota kooperatibisten arteko harremanak eta ez kooperatiben artekoak<sup>22</sup>.

### 5.3. Kooperatiben sustapena gizartean

Ekarpena bideratu daitekeen bigarren helburua da hezkuntza, kultura, lanbidea eta asistentzia sustatzea eta kooperatibismoaren ezaugarriak zabaltzea kooperatibak lan egiten duen gizarte-inguruan<sup>23</sup> eta gizartean oro har.

Arlo horiek guztiak, alabaina, ez dira erraz mugatzekoak, ia-ia ezinezkoa delako KELeK jasotako «hezkuntza», «kultura», «asistentzia», «lanbidea» eta «zabalkuntza» hitzen mugak definitu eta zehaztea. Personaren eta taldearen garapenari buruz ari gara herritarron bizi-kalitate hobea modu solidarioan bilatu nahian, kooperatiba kanpoko ongilea izanik. Adibidez, kontzeptu horretan sar daitezke parrokiako eliza berreraikitzean eta egokitzean laguntzea edota herriko liburutegirako liburuak ematea<sup>24</sup>.

GONDRA ELGUEZABALek (2021: 156) adierazi duenez, ezinezkoa da arauak eskaintzen dituen aukera guztiak aipatzea. Gizarteari mesedetan edo inguruneko talde batzuen aldeko edozein jarduketa ia-ia kabitzen da, lagunza hartzeko gai badira. Kooperatibaren empresa-interesekoa bete-betean ez bada ere, edozein jarduketa klausula horren barruan sar daiteke eta lotu dezakegu kooperatiba-sozietatearen objektu des-

<sup>22</sup> ALGUACIL MARÍ 2020.

<sup>23</sup> Kooperatibismoan «hezitzeko» asmo hori, gizarteari oro har «irakasteko» asmo hori kooperatiben egunerokotasuna gizarteari erakustean mamitzen da, kooperatiben izatea, ezaugarriak eta lorpenak zabaltzean, alegia, ingurune ulerkor eta abegikorrenan zabalkuntza handiagoa lortzeko lehen urrats bezala.

<sup>24</sup> TZNren V1202-00 kontsulta loteslea, 2000ko maiatzaren 26ko.

kribatzean egungo Lege sustantiboak egin duen adierazpen orokorrarekin, hots, objektua edozein jarduera ekonomikoa edo soziala garatzea izan daitekeela, bazkideen mesedetan eta bere inguruko komunitatea aintzat hartuta<sup>25</sup>.

Horrez gain, nabarmendu behar da Ekarpenaren zuzkiduren kontura egin daitekeen zabalkuntzako edo sustapeneko edozein jarduketaren helburua sustapena bera izan behar dela, hots, kultura, asistentzia... eta kooperatibismoaren zabalkuntza, kooperatibaren jardunari edo hobekuntzari lotutako beste edozein helburu argi eta garbi bazter utzita. Esaterako, ezin dira Ekarpenaren zuzkiduren aplikazio bezala patrozinio- eta publizitate-kontratuak aintzat hartu, markaren irudia edo produktua hobetzeko badira ere. Kasu batzuetan, alabaina, muga zehaztea oso zaila da, Zuzenbidearekin bat datorren sustapenaren eta publizitate hutsaren arteko muga<sup>26</sup> zehaztea,

25 Helburu honen barruan sar daitezkeen jarduketen artean, GONDRA ELGUEZABALek (2021: 157-158) hurrengo hauet aipatzen ditu adibide moduan, inola ere numerus clausus zerrendarik ez dela eta ez dela halakoa izan nahi. Zabalkuntza-jarduketen artean, honakoak sar daitezke: gizarteko komunikabideetan dibulgaziozko kanapainak egitea; argitalpenak, liburuxkak edo publizitateko beste bideak editzatzea, beti ere aipatutako gaiari buruzkoak badira; gaian espesializatutako heziketa-ekdukiak edo programak editzatzea, edozein ikus-entzunezko euskarrian; lehiaketaek antolatzeari, kultur-egintzak edo ludiko-festakoak prestatzea edota dibulgazio-asmo hutsarekin beste edozein egitea, hau da, marketinoko politikaren jarduketak bazter utzita enpresaren publizitarako egiten direlako (marka...).

Hezkuntza sustatzeko jarduketen artean honakoak sar daitezke: kongresuak, mintegiak, jardunaldiak edo izaera teknikoko bistaldiak antolatzeko nahiz bertarteko diru-laguntzak ematea edota halakoak antolatzeko; feria, azoka, lehiaketa eta antzeko ekitaldienko kooperatibak parte hartzeko eta bertan egoteko laguntzak ematea; kooperatibismoari buruzko agiria eta ikerketak egiteko laguntza; kontsumoari kooperatibetan, oso har, kontsumoari buruzko materiala editzatzea. Halaber, xede horiekin lotutako ondasunen amortizazio-, konponketa- eta artatze-gastuak ordaindu daitezke Ekarpenaren kontura. Helburuaren barruan daude unibertsitateei eta ikerketa-erakundeei emaniko zuzkidurak ere; prestakuntza-zentroei emaniko zuzkidurak edozein gradutan; hezkuntza-sistemak hobetzeko ikertzaileei emanikoak, ohiko etxebizitzatik kango ikasleek dituzten gastuak estaltzeko bekak.

Kultura sustatzeko jarduketen artean honakoak sar daitezke: herriko kultur-eketxe emainko laguntzak kooperatiba herri horretan kokatuta badago; kooperatibaren herriko auzokoak museotara, antzerkira, operara, zinemara eta abarretara joateko laguntzak; kooperatibaren eraginak herrietan artisauak laguntzak ematea euren lanbidea zabal dezan; kultur izaerako azoka edo egintzak ordaintzeko laguntzak; Informazio eta Komunikazio Teknologietan hezitzeko laguntzak.

Landibidea sustatzeko jarduketen artean honakoak sar daitezke: arautatuko hezkuntzari edo eskolari ezinbestekotzat lotuta ez dagoen lanbide-sustapena, esaterako, lanerako prestakuntza, lan-orientazio eta informazio-proiektuak, enprese berriak sustatzeko laguntzak ematea; pertsonen ezagutzak eta trebetasunak hobetzeko ikastaroak egiteko laguntzak; edota baliabide informatikoen eskuartzeko laguntzak baziakideei nahiz inoren konturako langileei ematea, horien lanbidean hobetzeko.

Asistentzia sustatzeko jarduketen artean honakoak sar daitezke: kooperatibako edo-kooperatiba kokatuta dagoen herriko —inguruneko— desgaitasuna duten pertsonei laguntzak; eguneko zentroei, egoitzei, eta abarretarlaguntza; Gizarte Segurantzak/Osakidetza estaltzen ez dituen kirurgia-ebakuntzak egiteko laguntzak; irakaskuntza-liburuak erosteko laguntzak; umenea haurtzaindegietako gastuak ordaintzako laguntzak; sendikazaintzako gastuak ordaintzeko laguntzak; kolektibo kaltetzen aldeko laguntzak.

26 Adibidez, GONDRA ELGUEZABALek (2021:162) azaldu duenez, kooperatibaren sozietate-egoitzak kokatuta dagoen herriko kirol-erakunde bat laguntza bat ematea, beraz, argi dirudi ez dakarrela indarreko araketa haustea; baina laguntza horren ordainean kirol-erakundeak bere elastikoetan kooperatibaren publizitatea erakusten badu? Ondorio eta garrantzia juridiko bera dauka kooperatibak ekoitzitako ondasuna finalista boda —ulerbidez, koltxoak edo ahokularitza fiskala— ala ez boda —ibilgailuen osagaiak edo enpresen nazioarteko ahokularitza—? Bestela esanda, berdina da «publizitate» horren hartzaleek kooperatibaren produktua zuzenean kontsumitza dezaketen ala ez? Uler daiteke lehenengo kasuan kooperatibaren jarduketak begi bistako merkataritzako ondorioa sorraraz duela bezero potentzialei zuzendutako dagoelako, eta ez bigarren kasuan inguruneko «kultura» sustapena azken helburu dela dirudiela. Horregatik, zenbait kasutan, kooperatibek gauzatutako jarduketei banan-banako tratamendua ematea zentzuzkoa izan daiteke, COFIPera zuzkitutako kopuruak aplikatzean legeak ezarritako helburuak bete

alegia.

#### 5.4. KELren 72. artikuluaren beste helburu batzuk

Funtsa erabiltzeko, KELren 72. artikuluak beste helburu batzuk ezarri ditu, horien artean euskara erabiltzeko sustapena nabarmendu daitekeela.

Helburu hau aurreko puntuaren aipatu dugun kultur-jardueren artean koka daiteke zalantzari gabe, baina euskararen aipamen berezia eginez egunerokotasunean ikusgarritasun eta proiekzio handiagoa ematen dio. Euskara sustatzeko jarduketaren artean<sup>27</sup>, honako hauek aipa daitezke, besteak beste: euskararen planak sortu eta ezartzea, bai kooperatiban bertan bai eta baziak, alokairupeko langile, bezero, hornitzale... eta oro har, hirugarren pertsonen taldeekin, baldin eta Euskal Autonomia Erkidegoaren esparruan kooperatibarekin harremanetan badade. Halaber, finantzatu daitezkeen jarduketaren artean hurrengoak daude: euskararen inguruan kultur-egintzak antolatzeari; euskara sustatzeko ekitaldienetan parte hartzeko eta antolatzeko laguntzak, hala nola, Korrika, Ibilaldia, Araba Euskaraz...

KELren 72. artikuluak kooperatiba-empresa berriak sustatzea ere aipatzen du. Horretarako, diru-ekarpenak egingo zaizkie kooperatiben euskal mugimenduak sustatzen dituzten irabazteko asmorik gabeko entitateei.

Letra horren bitarbez, kooperatiba-empresa berriak sustatzeko azken urteotan zenbait entitatek jokatu duten zeregina garrantzitsua bultzatu nahi izan da, adibidez, APES-Euskadi; BIZIKOOP; Elkar-Lan, S. Coop. eta Promokoop Fundazioa. Dena den, jarduketa horiek kooperatiben arteko harremanen helburuan ere sar daitezke, zalantzari gabe.

KELren 72. artikuluak beste helburu bat gehiago jaso du: baziakideei eta langileei formakuntza eta heziketa ematea, kooperatibetan emakumeen eta gizonen berdintasunetako urratsak egiteko politika eraginkor bat sustatze aldera.

diren ala ez egiazatzeko. Baino halakoa eginez gero, are gehiago zaitzen da helburu horietara lerratutako Ekarpenaren zertaraoak zehaztea.

27 GONDRA ELGUEZABAL (2021: 159).

Modu horretara, hurrengo jarduketak finantzatu daitzke: berdintasun-planak ezartzea. Gainera, plan horiek kooperatibak berak zuzenean betearaz ditzake edo kanpoko kontsultora espezializatuak bitartez bideratu ditzake.

### 5.5. COVID-19ko pandemiak sorrarazi duen aparteko egoera

Aurrera jarraitu aurretik, ezin da alboratu azterketa honen harian COVID-19aren zioz onetsitako arauketari ezinbesteko aipamena egitea Heziketa eta Sustapenerako Funtsari eragiten diolako, baita horren aplikazioari ere (ALGUACIL MARÍ 2020). Horiek horrela, apirilaren 21eko 15/2020 Errege Lege-dekretuak larrialdiko neurri osagarrriak onetsi zituen ekonomiari eta enpleguari laguntzeko<sup>28</sup>; arau horren 13. artikuluak xedatu zueñez, kooperatiben Heziketa eta Sustapenerako Funtsa erabiltzeko aukera zegoen COVID-19aren ondorioak arintzeko alarma-egoera aldarrikatu zenetik 2020ko abenduaren 31ra arte. Aukera bera luzatu egin zen 2021erako maiatzaren 4ko 8/2021 Errege Lege-dekretuaren<sup>29</sup> bitartez. Lege-dekretu biek uztailaren 16ko Kooperatiben 27/1999 Legearen 56. artikuluak araututako funtsa berariaz aipatzen dute, baina lege hori aplikatzen zaie autonomia-erkidegoaren berezko legerik ez duten lurraldetan kokatzen diren kooperatibei. Hori dela eta, zalantza sortu da halako araua Euskal Autonomia Erkidegoan aplikagarria denentz zehazteko (GONDRA ELGUEZABAL 2021: 165-166). Nolanahi den ere, Arabako<sup>30</sup>, Bizkaiko<sup>31</sup> eta Gipuzkoako<sup>32</sup> hiru foru-aldundiek erregela berbera arautu dute tributuen foru-arauketa aplikatu behar duten kooperatibentzat.

Ildo horretatik, kooperatiben Heziketa eta Sustapenerako Funtsa (baita COFIP ere) erabili ahal izango da osorik edo horren zati bat, ondoko helburuetan:

- a) Finantza-baliabide gisa, kooperatibari

28 EAO, 112. zk., 2020ko apirilaren 22ko.

29 EAO, 107. zk., 2021eko maiatzaren 5eko.

30 Foru Gobernu Kontseiluaren 5/2021 Zerga premiazko araugintzako dekretua, ekainaren 8ko, Kooperatiben zerga araubidean eta sozietateen gaineko zergan eragina duten zerga neurriak onestekoa (ALHAO, 66. zk., 2021eko ekainaren 16ko).

31 Uztailaren 1eko 7/2020 Instrukzioa (ikus daiteke: [https://www.bizkaia.eus/instrucciones/instruccion\\_7\\_2020\\_55\\_eu.pdf](https://www.bizkaia.eus/instrucciones/instruccion_7_2020_55_eu.pdf)); eta abenduaren 22ko 5/2021 Instrukzioa (ikus daiteke: [https://www.bizkaia.eus/instrucciones/instruccion\\_5\\_2021\\_60\\_eu.pdf](https://www.bizkaia.eus/instrucciones/instruccion_5_2021_60_eu.pdf)).

32 Irailaren 29ko 380/2020 Foru-agindua (GAO, 189. zk., 2020ko urriaren 2ko); eta irailaren 18ko 518/2021 Foru-agindua, zeinaren bidez onesten baita kooperatiben suspen eta heziketa funtsaren erabilera 2021ean aplikagarri zaien interpretazioa, COVID-19aren ondorioak arintzeko (GAO, 184. zk., 2021eko irailaren 24ko).

likidezia emateko, baldin eta funtzionamendurako behar badu; kasu horretan, kooperatiben Heziketa eta Sustapenerako Funtsetik horrela erabililtako zenbatekoaren % 30, gutxienez, kooperatibak urtero eskuratzentz dituen erabilera askeko emaitzetatik itzuli beharko da, gutxienez, harik eta funtsa salbuespenez erabiltzeko erabakia hartzeko unean zeukan zenbatekora heldu arte, gehienez ere, 10 urteko epean.

- b) COVID-19ak sorrarazitako osasun-krisia geldiarazten edo haren ondorioak arintzen laguntzen duen edozein jarduera, dela bere ekintzen bidez, dela beste erakunde publiko edo pribatu batzuei dohaintzak eginez.

Labur bilduz, COVID-19aren pandemiaren zioz eta aparteko arau gisa, kooperatibek ez dute babes fiskala galduko baldin eta 2020ko martxoaren 14tik 2020ko abenduaren 31ra arte edota 2021ean zehar Ekarpena erabili badute kooperatibari likidezia emateko (kasu horretan, gehienez hamar urteko epean zenbateko itzultzeko beharrarekin) edota osasun-krisia geldiarazten edo haren ondorioak arintzen laguntzen duen edozein jarduerarako. Aipatutako helburuetan aplikatu izan den kooperatiben Heziketa eta Sustapenerako Funtsa ez da sarreratzat hartuko kooperatibarentzat.

Hala ere, arauketa horrek zalantza batzuk ekarri ditu<sup>33</sup>: zer gertatuko da hamar urteko epearen buruan ez badira osorik itzuli kooperatibari likidezia emateko erabili ziren zenbatekoak, nahiz eta %30eko gutxieneko zuzkidura urtero bete izan? Nolako eragina izango du Euskadiko Kooperatiben Goren Kontseiluak duen eskumen fiskalizatzileak likidazio-prozesuetan (sozietatearen hartzekoa banatzean) KELren 98.2.a) artikuluak jasotako eskumenaren arabera? Zein eragina izango du, batik bat, Foru-egasun eskudunaren esparruan?

Nire ustez, tributuen arloan erregela berezi bat aplikatzeko baldintza ez lizateke bete izango; argi dago halako ez-betetzea ezin zitekeen ja-

33 GONDRA ELGUEZABAL 2021: 168.

kin COFIP erabili zenean kooperatibari likidezia emateko hamar urte lehenago. Kasu horretan, Bizkaiko Tributuen Foru-arau Orokorraren 119.2. artikulua eta Arabako eta Gipuzkoako Tributuen Foru-arau Orokorraren 117.2. artikulua aplikatu beharko lirateke. Modu horretara, autolikidazio batean jasotako onura fiskala, kenkaria edo salbuespena baldintzatuta badago geroko betekizunak betetzeari (hamar urte igaro aurretik zenbatekoa itzultzea, esaterako) eta onura, kenkari edo salbuespen hori galtzen bada geroko betekizuna bete ez delako, orduan tributu-betebeharpekoak ez-betetzea gertatu den urteko eta zergaldiko autolikidazioan sartu beharko ditu aurreko zergaldietan bidegabe aplikatu den kopurua eta berandutze-interesak. Kasu horretan, ordea, ez da autolikidazio osagarri edo ordezkoa aurkeztu behar.

GONDRA ELGUEZABALEk (2021: 166-168) arrazoi osoz kritikatzen duenez<sup>34</sup>, neurri fiskalak eragin ekonomiko-finantzario txikia izan duela hasiera batean. Aplikatu ere, ekitaldi bateko Ekarpenaren zuzkidurak aplikatu behar dira hurrengo ekitaldian. Bestela esanda, 2020an neurri fiskalaren mende gera zitezkeen kopuruak 2019an zuzkitutakoak izango lirateke, eta lehen Errege Lege-dekretua onetsi zenerako kooperatibak ez zeukan aurreko urteko zuzkiduren gainean helburua aldatzeko modua.

### 5.6. Hirugarren bidez gauzatutako jarduketak

Amaitzeko, KElek berariaz jaso du kooperatibek jarduketa guztiak zuzenean nahiz zeharka gauzatzeko aukera, hau da, Ekarpenaren destinoa bideratu daiteke diru-ekarpenak eginez irabazteko asmorik gabeko entitateei edo kooperatiben arteko harremanetarako entitateei, Ekarpenaren helmuga diren jarduketak halako hirugarrenek gauzatu ditzaten.

Bitartekaritza-entitate horrek Ekarpena Legeak ezarritako helburuetan aplikatu ezean, kooperatibarentzat ekar ditzakeen ondorioak begiratu daitezke. Hirugarrenaren jokabidea ezin zaio kooperatibari egotzi, bere borondatearen autonomiatik kanpo geratzen delako. Horrenbestez, ez-betetzea ez da gertatu kooperatibaren

mendeko kari batengatik eta, nire ustez, arrazoi horrengatik, ez luke ondorio fiskalik ekarri behar kooperatibarentzat, hau da, ez litzaiok onura fiskalik kendu behar eta ez litzateke sarreratzat egotzi behar jadanik kendu izan zuzkidura.

## VI. COFIPAREN ZUZKIDURA KENGARRIA IZATEA

Kooperatiben araubide fiskalaren bigarren arloak doikuntza-arauekin du zerikusia, halakoak kooperatiba guztiei aplikatzen zaizkiela kooperatibaren babes fiskalaren maila gorabehera. Erregela horiek kooperatiben zerga-oinarria, karga-tasa aplikagarria eta kuotaren zenbait kenkari zehaztean dute eragina. Arau horietako bat Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenera —COFIPera— eginiko zuzkidurak kengarriak direlako da.

Badira arrazoiak (RODRIGO RUIZ 2010) funts banaezinetara eginiko zuzkidurak gastu kengarri izan behar direla defenditzeko, hala nola, funtsaren izaera banaezinean (sasi-tributua) oinarritzen diren arrazoiak, funtsaren kopurua gizarteari itzuliz (zerbitzu publikoaren galdaketa). Bestela esanda, erreserbak kolektibizatzean baziideek hartutako kopuruen gainean egiazko banakako zerga bezala uler daiteke (ISPIZUA 1997, 82). XIX. mendeko jatorritik, sozietaatearen nahitaezko funtsak eta funts horiek ezin banatzea egungo kooperatibismoaren sorrerarekin lotzen dira, baita langileen asoziazionismoarekin ere (MATA DIESTRO 2018). Onura fiskala banaezintasunarenkin lotu izan da eta Espainiako kooperatiben politika fiskala horretan oinarritu da (ISPIZUA 1997, 77). Horiek horrela, funtsaren izaera banaezinak eta zuzkidurak nahitaez egiteko beharrak justifikatzen dute zuzkidura Sozietaeen gaineko Zergan gastu kengarria izatea (ALONSO RODRIGO 2001, 219-220). Ideia horretan sakontzeko, begiratu behar dira funtsaren helmuga diren interes orokorreko helburuak. Kooperatibak halako eginkizuna betetzen duen heinean, bere mesederako ez den eginkizuna ezpada gizartearen aldekoa den heinean, eta Estatuari koste batzuk saihesten dizkion heinean, badirudi zuzena dela helburu horietan erabili diren zenbatekoak kengarriak izatea (ALONSO RODRIGO 2001, 236-237).

### 6.1. Gastu kengarriak

<sup>34</sup> Administrazioak hartutako neurri ekonomikoa onuragarrria izan da, gehien bat, euren betebeharra behin eta berriro bete ez dituzten euskal kooperatibentzat funtsaren zuzkidurak xedatzeko unean; eta kaltegarria izan da edo behintzat, onurrik ez die ekarri, ostera, lege-xedapenak zehatz bete dituzten kooperatibei.

Guri interesatzen zaigunetik eta sozietate kapitalistekin gertatu aldera, zerga-oinarria kalkulatzeko kooperatiba-sozietateen sarreretatik gastu kengariak hurrengoak dira, besteak beste (abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 18. artikuluaren arabera, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru-arauaren eta maiatzaren 22ko Gipuzkoako Foru-arauaren 16. artikuluaren arabera):

- a) Legeetan edo estatutuetan hala aginduta Nahitaezko Erreserba Funtserako erabilitako zenbatekoaren %50, lan honen xede ez dena.
- b) Kooperatibek heziketarako eta kooperatiba-sustapenerako zein interes publikoa duten beste helburu batzuetarako nahitaez erabiltzen dituzten zenbatekoak, jarraian sakonago aztertuko ditugunak.
- c) Kooperatibek kooperatiben arteko lankidetza-erakundeei ematen dizkieten eta kooperatiben finantza-saneamendurako edo kooperatiben nahiz jarduera berrien sustapen eta garapenerako erabiltzen diren kopuruak. Kenkari horretaz baliatu ahal izateko, beharrezkoa izango da Tributu-administrazioak, berariaz eta ekarpena egin aurretik, izaera hori aintzatetsi izana<sup>35</sup> erakunde horri. Helburu hauek berdinak COFIParen bidez finantzatu daitezkeen jarduketen artean sar badaitezke ere, kopuru horiek zuzenean dira kengariak; horrek abantaila bat dakar ez delako Batzar orokorrak onetsitako plan baten barruan sartu behar, ezta kontabilitate banandua sortu behar ere. Edozein modutan, ekarpena edo zuzkidura jaso duten erakundeek Ogasunaren aldeko aintzatespena behar dute, eta ondorioz, kooperatibak ezin dezake erakundeak askatasunez aukeratu. Osterantzean, COFIParen bidez Herri Ogasunak aintzatetsi ez dituen era-

<sup>35</sup> Abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 18. artikuluaren arabera, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru-arauaren eta maiatzaren 22ko Gipuzkoako Foru-arauaren 16. artikuluaren arabera, aintzatespen hori erregelamenduz ezarritako eran emango da. Tributu-administrazioaren aintzatespena izan eta kooperatibek arteko lankidetza-sustapenean ari diren erakundeek ez dute tributatuko kooperatiba elkartuengandik jasotako kopuruengatik, baldin eta justifikatzen bada kopuru horiek erakundearen sozietate-helburuak erabiliak izan direla.

kundeen jarduketak finantzatu daitezke, kooperatiben arteko lankidetza-helburua bilatuz gero.

Zuzkidura kengarria berdin aplikatuko zaie antzeko izaera edo helburuak dituzten kontribuzio edo funts guztiei, nahiz eta haiei aplikatu beharreko arautegiaren arabera izena bestelakoa izan (abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 19.8. artikuluaren arabera, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru-arauaren eta maiatzaren 22ko Gipuzkoako Foru-arauaren 17.8. artikuluaren arabera). Dena den, heziketa eta sustapenerako funtsera edota Nahitaezko Erreserba Funtsera ez diren beste funts batera ekarritako zenbatekoak ez dira zerga-oinarritik kengariak (MONTERO SIMÓ 2016:34).

## 6.2. COFIParen zuzkidura kentzea

Abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 19.1. artikuluaren arabera, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru-arauaren eta maiatzaren 22ko Gipuzkoako Foru-arauaren 17.1. artikuluaren arabera, Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenera —COFIPera— eginko zuzkidura gastu kengarria da, baina ezin da izan ekitaldiko soberakin garbiaren %30 baino handiagoa. Kooperatibaren kontuen Irabazi eta Galeren kontuan zuzkidura sartzen da gastu bezala, eta ondorioz, ez luke kontabilitatez kanpoko inolako doikuntza ekarriko<sup>36</sup> Sozietateen gaineko Zergaren zerga-oinarrian.

Ildo horretatik, ALGUACIL MARÍK (2020) adierazi duenez, zuzkidura, gastu fiskala den aldetik, kengarria izatea salbuespenezko tratua fiskala da, etorkizuneko arrisku eta gastuen probisioak kenezinak izan ohi direlako. Kengarria izatea justifikatzen da Ekarpenaren aplikazioarekin bilatu nahi den interes publiko edo interes orokorreko helburuan.

Probisio guztiekin gertatzen den bezala, gastuaren kenketa aurreratu egiten da benetako gastua ordaindu baino lehen, hau da, Ekarpenaren zuzkidura kengarria da eta ez ordea gastua

<sup>36</sup> Ikus daitezke Tributuen Zuzendaritzar Nagusiaren hurrengo konsulta lotesleak: ekainaren 14ko 1090/2005 eta 2011ko azaroaren 18ko V2746-11. Eta doikuntza-araua den aldetik, araubide bera aplikatuko zaie kooperatiba babesgabeei ere (ALGUACIL MARÍ, 2020).

bera, azken hori kooperatibaren ohiko jardueratik aparte kontabilitatean modu bananduan agertuko baita.

Beste alde batetik, Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenera —COFIPera— eginiko zuzkiduraren ziozko gastua kenduko da kooperatibaren zerga-oinarri orokorretik. Hortaz, zuzkidura zerga-oinarri berezia osatzen duten etekinen kontura egin izan bada, orduan partida hori ez litzatekeela kengarria ikuspegi fiskaletik ulertu behar da. Bi arrazoi daude hori esateko: alde batetik, zerga-oinarri berezia kalkulatzeko ez da gastu kengarrikin onartzen, beraz, Ekarpena oinarri hori osatzen duten irabazien kontura egin bada, zuzkidura ezin kenduko litzateke ikuspegi fiskaletik; eta beste alde batetik, arau fiskalak zerga-oinarri orokorraren kontura egindako zuzkidura soilik onartzen du kengarria izatea eta, ondorioz, oinarri horretatik ez bada kentzen, zuzkidura kenezin bihurtuko litzatekeelako.

### 6.3. Zuzkiduraren kopuru kengarria

COFIPera eginiko zuzkidura osorik kengarria da baldin eta kooperatibaren soberakin garbien %30 gainditzen ez badu. Nolanahi den ere, Kooperatiben Legeak ezarri duenez, soberakin baliagarrien %10 zuzkitu behar da urtero. Hortaz, bi kontzeptu ezberdin ditugu baina elkarri lotuta daudenak: soberakin garbia eta soberakin baliagarria. Soberakin baliagarria da soberakin garbitik aurreko ekitaldietako galerak eta Sozietaeten gaineko Zerga kentzearen emaitza. Hala ere, arau fiskalak ez du soberakin baliagarria aipatzen, ezpada kenketaren muga lotzen du soberakin garbien %30rekin. Muga bi horiek elkarren artean lotu behar ditugu: merkataritzako araua soberakin baliagarriei buruz ari da eta arau fiskala soberakin garbiei buruz. Badirudi legearen nahitaezko zuzkidura beti kengarria izango dela ehuneko txikiagoa delako (%10) eta oinarri txikiagoaren gainean kalkulatzen delako (soberakin baliagarria). Ikuspegi fiskaletik, oster, muga soberakin garbien %30ekoa da, sozietaaren estatutuek kopuru handiagoa zuzkitzea ezarri ezik.

Halaber, arau fiskalak jasotako kenketaren mugak tributuzkoa ez den kontzeptua aipatzen du, soberakin garbiak, alegia; kontzeptu hori arauketa sustantiboa ematen digu, KELren 69. artiku-

luan<sup>37</sup>, hain zuzen, eta ez du mugatzen kenketa zerga-oinarriaren ehuneko batera, arau fiskalak egin ohi duen moduan. Horrenbestez, KELera jo behar dugu soberakin garbia zer den jakiteko eta Zergaren zerga-oinarriarekin zer antza edo zer differentzia dituen zehazteko. Soberakin garbia da kontabilitateko emaitza zergak ordaindu aurretik eta aurreko ekitaldietako galerak kendu baino lehen. Beraz, kontzeptu hori ez dator zerga-oinarriarekin bat, azken hori kontabilitateko emaitzari doikuntza fiskalak aplikatu ondoren ateratzen delako. Bi kontzeptuok ez dato bat aurreko urteetako zerga-oinarri negatiboak daudenean ere, zerga-oinarri negatiboa eta kontabilitateko galera ez direlako gauza bera. Labur bilduz, kontabilitateko kontzeptu batera jo behar dugu COFIPera eginiko zuzkidurak muga fiskala gainditu duen ala ez egiazatzeko.

Sozietaeten gaineko Zergatik kentzeko eskubidea zehaztean COFIPera zuzkitu daitekeen kopuruari dagokionez, hau da, Ekarpenera nahitaez egin beharreko zuzkidurari dagokionez, KELren 70. artikuluak esaten duenez, “aurreko ekitaldietako galerak konpentsatzeko zenbatekoak eta eskatu daitezkeen zergak kendu ostean, soberakin baliagarri bilakatuko dira soberakin garbiak.

Urtero, honela bideratuko dira soberakin baliagarriak:

a) Ehuneko hogeita hamar, gutxienez, Nahitaezko Erreserba Funtserako eta kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenera. Portzentaje horretatik, gutxienez ehuneko hamar kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenera bideratuko da, eta ehuneko hogei, berriz, Nahitaezko Erreserba Funtserako (...).

Nahitaezko Erreserba Funtza sozieta-tekapitalearen ehuneko berrogeita hamarrera heltzen ez den bitartean, erdiraino murriztu ahal izango da kooperatiba-heziketa eta-sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenera ezartzen den gutxieneko ekarpena”.

Horrenbestez eta ikusi dugunez, urtero sobera-

<sup>37</sup> KELren 69.1. artikulua: “Soberakin garbiak zehazteko, merkataritza-sozietaeteen ezarritako kontabilitate-arau eta -irizpideak ezarriko dira, salbu eta espezifikoki erregulatzen badira sozietae kooperatiboentzat”.

kin baliagarrietatik Nahitaezko Erreserba Funtse-ra %20 gutxienez ekarri behar da, eta COFIPera %10. Aurrekoaz gain, kooperatibaren estatutuek ala Batzar orokorraren erabakiek gainerako so-berakinetatik helburu horietarako zuzkidura ge-higarriak ezar ditzakete. Gutxieneko ehunekoak legeek derrigor finkatu dituztenez, estatutuetako erekak ehetak horiek berdindu ala gain-ditu ditzaketela ondorioztatu daiteke, inoiz ez murritz. Edozein kasutan, eta salbuespenezko erregela gisa KELren 70.3. artikuluak sartutako berrikuntza den aldetik, Legeak aipatutako ehunekoak aldatzeko aukera ematen du baldin eta Nahitaezko Erreserba Funtsa ez bada sozietatearen kapitalaren erdira heldu, eta horrelakoetan COFIPera eginiko zuzkidura %5ekoa izan daiteke.

Kenketarako eskubidea ematen duen zuzkidura-ren kopurua da Kooperatiba-heziketa eta -sus-tapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenera —COFIPera— nahitaez eginiko zuzkidura. Abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 18. artikuluaren arabera, ekañaren 9ko Arabako 16/1997 Foru-arauaren eta maiatzaren 22ko Gipuzkoako Foru-arauaren 16. artikuluaren hitzez-hitzezkotasunetik ondo-rioztatu daiteke artikuluok aipatzen duten nahitaezko zuzkidura dela Legeak ezarritakoa eta kooperatibaren estatutuek jasotakoa. Hitz egin ere, Nahitaezko Erreserba Funtsaren zuzkidura-ren kasuan legeak edo estatutuek agindutako kopuruari buruz hitz egiten da, eta biak, Nahitaezko Erreserba Funtsa eta COFIP, nahitaez zuz-ku beharreko funts banaezinak izanik, uler daiteke erregela hori COFIPerri ere aplika dakiokela. Nahitaezkoak, beraz, esan nahi du legeak edo estatutuek nahitaez ezarritakoa.

Era berean, bai jurisprudentzia txikiak<sup>38</sup> bai TZ-Nek<sup>39</sup> eta TEACek<sup>40</sup> (ALGUACIL MARÍ 2020; ISPIZUA 1997, 81) adierazi dutenez, nahitaezko zuzkidura izan behar da, gutxienez, sozietateen estatutue-tan ezarritakoa, eta ez da nahikoa Batzarrak har-tutako erabakia, hau da, Batzar orokorraren era-bakiz estatutuetako ehunekoa gaindituko balitz,

<sup>38</sup> Hurrenkera kronologikoari jarraiki honako epai hauek ikus daitezke: Aragoiko Justizia Auzitegi Nagusiaren maiatzaren 12ko 283/2000 (287/1997 errek.) eta irailaren 3ko 521/2009 (197/2008 errek.) epaiak; Gaztela eta Leongo Justizia Auzitegi Nagusiaren urriaren 29ko 2451/2010 (1782/2004 errek.) epai; Nazio Entzutegiaren 2012ko martxoaren 22ko epai (139/2009 errek.), eta Andaluziako Justizia Auzitegi Nagusiaren irai-laren 7ko 1977/2015 (377/2014 errek.) epai.

<sup>39</sup> TZNren 2011ko azaroaren 18ko V2746-11 eta 2015eko urtarrilaren 19ko V0163-15 kontsulta lotesleak.

<sup>40</sup> 2004ko apirilaren 16ko TEACen ebañpenaren arabera.

gaindikina ez litzateke nahitaezko ezpada bo-rondatezkoia izango litzateke. Bestela esanda, Legeak edo estatutuek ezarritako zuzkiduratik gora Batzar orokorrak handiagoa onesten badu, gaindikina ez da kengarria. Hortaz, Legeak eza-rritako ehunekotik gorako zuzkidura kengarria izango litzateke estatutuek halakoa ezarri badu-te. Soberakinen ehuneko handiagoarekin egini-ko zuzkidura, osterantzean, ez litzateke kengarria izango Batzar orokorrak hala erabaki duenean estatutuetako euskarrikin izan gabe.

Jarrera horri zentzuz ekinez, gastu bezala, kenke-tarako eskubiderik ematen ez duen gaindikin hori COFIPen helburuetan ez aplikatzeak ez lituzke ekarri behar ez aplikatzeak dakartzan ondorio fis-kalak, edota helburu horietako ez den beste bat-ean aplikatzeagatik dakartzanak, ez-betetzeak ondorio administratiboak<sup>41</sup> ekar baditzake ere. Gaindikin kenezina Sozietateen gaineko Zergak zergapetutako sarrera denez, ezin daiteke berri-ro ere sarrera gisa egotzi, ez-betetze kasua bada ere. Edu berean, kooperatiba babestuak ez luke bere kalifikazioa galdu behar.

Aurreko planteamendua gorabehera, ez da azaltzen Batzarrak hartutako erabakiz, legeak edo estatutuek ezarritako kopurutik gora, zuzkidura zergatik den kenezina. Lehenago adierazi dugun moduan, COFIParen nahitaezko zuzkidura kengarria da baziideen artean kopuru banaezina delako eta interes publikoko helburuetan erabiltzen delako. Legeak edo estatutuek finkatutako kopurutik gora eginiko zuzkidura kengarria izatea arrazoi berdinak jasotakoa daiteke: Batzarrak erabaki duen kopuru hori, legezko edo estatutuen kopuruarekin gertatu bezala, ezin daiteke baziideen artean banatu eta interes publi-koko helburuetan erabiliko da; hortaz, ez du zent-zurik halako kopurua kenezina izateak. Analogiaz erregela bera aplikatu dezakegu, Tributuen Forarau Orokoren 13. artikuluaren arabera, COFI-Paren zuzkidura osorik kengarria dela argudiat-

<sup>41</sup> KELren 159.2. artikularen a) eta b) leteren arabera, arau-hauste osorik astunak dira so-berakin baliagarriena gutxieneko portzentajeak COFIPera ez zuzentzea, baita COFIPeko zuzkidura ez aplikatzea legeak zehazten dituen helburuetan. Modu horretara, ezarritako arauibide zehatzalearen arabera, arau-hauste osorik astunak 3.001 eurotik 30.000 eurora arteko isunarekin zehatzuko dira (KELren 160.1. artikulua). Horretarako, kontuan izango da zer garrantzi duten, zer ondorio duten ekonomian eta gizartearen, eta nola jokatzen duten arau-hausleek (asmo txarrez, faltsukeriaz, engainatzeko asmoz edo arau-haustean berreroriz), eta zein den zehatzutako kooperatibaren ahalmen ekonomikoa edo eragiketa-bolumena, eta zenbatetako den ukitutako pertsonen kopurua (KELren 160.2. artikulua). Zehapena ere bide eman dezake kooperatiba deskalifikatzeko (KELren 160.1 eta 161. artikuluk), baldin eta ekonomian edo gizartean kalteak eragiten badituzte edo eragin ahal badituzte, edo kooperatiba-prinzipioak behin eta berriro eta nabarmenki urratzen badituzte [KELren 161.1.a) artikulua], eta kooperatiba desegitea ekarriko du (KELren 161.4. artikulua).

zeko, eta ez legezko edo estatutuetako kopurua soili, baldintza berdinak bete dituelako zuzkidura kengarria izateko justifikatuz. Bestela esanda, baldintza berdinak betez gero, kasu batean zuzkidura kengarria da (legezko edo estatutuetako kopurua) eta beste kasu batean kenezina (hau da, legezko edo estatutuetako kopurutik gora Batzarrak erabaki duen gaindikina).

Beste alde batetik, Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenera —COFIPera— eginiko zuzkidura soberakin baliagarrien gainean kalkulatu behar da, hots, kooperatibaren soberakin garbietatik behin aurreko ekitaldieta galearak eta Sozietaeen gaineko Zerga kendu ondoren. Zuzkidura zergak ordaindu ondoren kentzen denez, ekuazio konplexu batzuk erabili behar dira zuzkiduraren kopurua zehazteko; izan ere, zuzkidura kontuan hartu behar da Zergaren zerga-oinarria kalkulatzeko eta Sozietaeen gaineko Zerga ordaindu ondoren zehazten da. Uztailaren 20ko 1304/1998 kontsultari erantzunez, Tributuen Zuzendaritza Nagusiak kalkulu hori egiteko beharreko ekuazioen balio fiskala aitortu zuen, "nahitaezko zuzkiduraren" kopuruari begira. Soberakin garbia kalkulatzeko, kooperatibaren emaitzatik zergaren kopurua kendu behar da, eta zergaren kuota zehazteko, hurrengoak batu behar dira modu aljebraikoan: zerga-oinarri bereziari %19 aplikatzearen emaitza eta zerga-oinarri orokorretilik %20 edo %18 aplikatzearen emaitza baldin eta oinari orokorretik Nahitaezko Erreserba Funtsaren zuzkiduraren %50 eta COFIParen zuzkidura osoa kendu badira.

Modu grafikoan adierazteko, eta karga-tasa %20 koa bada, horrela geratuko litzateke:

$$XC = 0,2 * [KIZA - a * (KIZA - XC) - 0,5 * b * (KIZA - XC)] + 0,19 * ZOB$$

Eta ekuazioa garbituz gero, honela geratuko litzateke:

$$XC = [KIZA * 0,2 * (1 - a - 0,5 * b) / (1 - 0,2 * a - 0,1 * b)] + 0,19 * ZOB$$

Non:

XC = zerga-oinarri orokorretik ateratzen den zergaren kuota

KIZA (Kooperatibaren Irabazia Zergak ordaindu aurretik) = Zerga-oinarri Orokorra (NEFera eta COFIPera nahitaez eginiko zuzkidurak kendu ondoren)

ZOB = Zerga-oinarri berezia

a = estatutuek agindutako COFIParen zuzkiduraren koefizientea

b = estatutuek agindutako NEFaren zuzkiduraren koefizientea

#### 6.4. Zuzkidura kentzeko beste betekizun batzuk: Batzarraren plana eta kontabilitatea bananduta

Aipatu ditugun betekizunez gainera, zuzkidura kengarria izateko Ekarpena aplikatu behar da kooperatibaren Batzar orokorrak onetsitako planaren arabera (abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 19.1. artikuluaren arabera, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru-arauaren eta maiatzaren 22ko Gipuzkoako Foru-arauaren 17.1. artikuluaren arabera). Alabaina, salbuespenez 2020an eta 2021ean eskumen hori Artezkaritzza Kontseiluak erabiltzea onartu da COVID-19ak sorrarazitako egoerei lotutako helburuetarako, lehen aipatu ditugun bi Errege Lege-dekretuen arabera. Kontrara, Batzar orokorrak plana onetsi ezean, 2012ko azaroaren 19ko Epaiari jarraiki, Auzitegi Gorenaren esanetan, Ekarpenaren zuzkidura ez da bere helburura aplikatu izan<sup>42</sup> eta, alde batetik, harrezkero kendu izan den zuzkidura sarrera bezala egotzi behar da berriro, eta bestetik, babestua izatearren onura fiskalak kentu behar zaizkio kooperatibari.

Zuzkidurak, eta plana aplikatzeko behar diren ordainketak, gastu arruntak nahiz ibilgetuko inbertsioak, sozietaeen kontabilitatean modu bananduan jasoko dira (abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 19.2. artikuluaren arabera, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru Abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 17.2. artikuluaren arabera). Horrenbestez, zuzkidura kengarria izateko behar bezala kontabilizatu behar da, baina, aldi berean, Ekarpenaren kontura eginiko gastu eta inbertsioak kontabilitate bananduan jaso behar dira.

<sup>42</sup> Ildo bertsutik, Madrilgo Justizia Auzitegi Nagusiaren ekainaren 14ko 283/2018 Epaia (790/2016 errek.) edota Tributuen Zuzendaritza Nagusiaren martxoaren 29ko 610/2010 Konsulta loteslea (ALGUACIL MARÍ 2020).

Abenduaren 21eko EHA/3360/2010 Aginduaren seigarren erregelak jasotako arauketaren arabera, Ekonomia eta Ogasun Ministerioko kooperatiba-sozietateen kontabilitate alderdiei buruzko arauak onesten dituen Aginduaren arabera, kontabilitatean jasotzeko konponbiderik egokiena balantzearen pasiboa talde berria sortzea da gainerako partidetik bananduta, eta ez da sartuko Funts Propioen arloan helburu zehatzetako erabili behar delako. Funtsari dagokion zuzkidurak emaitzan eragina izango du gastu bezala, irabazi eta galeren kontuan behar bezala jasota. Zuzkiduraren zenbatekoa ekitaldiaren emaitza oinarri hartuta zehaztuko da, eta funts hori bere helburuan erabiltzean funtsaren baja ekarriko du, oro har, diruzaintzako kontuan ordainketa bezala jasoz.

Ekarprenaren zuzkidurak nahiz planak behar dituen aplikazioak, gastu arruntak zein ibilgetuko inbertsioak izan, sozietatearen kontabilitatean modu bananduan jasoko dira, Ekarprenari argi eta garbi lotuta dauden kontuetan<sup>43</sup>. Hortaz, kontabilitatean modu bananduan jasoko dira, eta gastuen, galeren, sarreren eta irabazien partidak Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzueta rako ekarprenaren —COFIParen— emaitzen kontura sartuko dira; beraz, halako partidak ez dira aintzat hartuko kooperatibaren zerga-oinarri orokorra zehazteko<sup>44</sup> (POLANCO 2004).

#### **6.5. Epea ez betetzea edo zuzkidura helburuetan ez erabiltzea**

Arau fiskalak ezarri duenez, Ekarprena bere helburuan aplikatu behar da zuzkitu den ekitaldiaren hurrengoan. Onetsitakoak ez diren beste helburuetan Ekarprena aplikatzeak ekarriko du zuzkidura ekitaldiko sarrera bezala hartzea bidegabe aplikatu den kopuruan. Aurrekoaz gain, kooperatibak babes fiskala galduko du, halakorik izanez gero (abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 19.4. artikuluaren arabera, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru Abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 17.4. artikuluaren arabera). Batzarrak onetsitakoak ez diren beste

<sup>43</sup> Abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 19. artikuluko, eta ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru Abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 17. artikuluko 5. eta 6. puntuen arabera, ekitaldia ixtean, gastuak eta errenta negatiboak kenduko dira eta sarrerak eta errenta positiboak batuko dira Ekarprenaren emaitzen kontu berezira.

<sup>44</sup> Abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 19.7. artikuluaren arabera, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru Abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 17.7. artikuluaren arabera.

helburu batzuetan baina Legeak onetsitako helburu batean kooperatibak Ekarpena erabili badu ere, orduan ALONSO RODRIGOK (2001, 228-229) ulertzen duenez, kooperatiba babestua izaten jarraitu dezake, babes fiskala galtzeko arrazoien artean ez dagoelako desbideraketa hori.

Beste alde batetik, interes publikoko helburuetan erabili ez den kopurua eman behar zaie irabaz asmorik gabeko entitateei, azken horiek interes publikoko helburuetan erabil dezaten soberakinaren banaketa onetsi zen ekitaldi ekonomikoaren hurrengoan (abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 19.3. artikuluaren arabera, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru Abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 17.3. artikuluaren arabera). Bestela esanda, soberakinen banaketa onetsi den ekitaldian zehar kopuruak ez badira interes publikoko helburuetan erabili izan, hurrengo ekitaldian kooperatibaren ondarek nahitaez irten behar dira. Baina arrazoi horregatik kooperatibek ez dute babes fiskala edo kalifikazio fiskala galduko, eta zuzkidura ez da sarrera fiskaltzat hartuko, nahiz eta kooperatibak ezarritako helburuetan erabili izan ez.

Egia da KELeK ez duela eperik ezarri aplikatzeko dauden kopuruak nori esleitu eta entitate horrek kopuruok aplikatzeko. Zentzuzkoa dirudi<sup>45</sup>, alabaina, eperik zuhurrena transferentzia gauzatu den ekitaldian egitea dela ondorioztatzea, modu horretara kooperatibak zuen epea luzatuz. Ekarprena jaso duen entitateak bere estatutuen arabera helburuak betetzen baditu eta horiek betetzeko beharra bere gain hartzen badu, zein da kooperatibaren erantzukizuna baldin eta bitarteko entitateak azkenean 11/2019 ezarritako inolako helburuetan erabili ezean epea bete ez duelako ala beste helburu batean erabili duelako? Eta hori guztia Administrazioaren aurrean nahiz bitarteko entitatearen aurrean, legitimazio eta prozedurei begira<sup>46</sup>. Aurrekoan azaldu dugun moduan, hirugarrenaren jokabideagatik gertatuko litzateke ez-betetzea, baina jokabide hori ezin zaio kooperatibari egotzi. Horrenbestez, eta nire iritziz, kooperatibak ez luke jasan behar ez-betetzearen ondorio fiskalik, hau da, ezin zaio zuzkidura sarrera bezala egotzi eta ez luke kooperatiba babestu gisa duen kalifikazioa galdu behar, ezta kalifikazioarekin batera doazen onura fiskalak ere ez.

<sup>45</sup> GONDRA ELGUEZABAL 2021, 164.

<sup>46</sup> NAGORE APARICIO 2020, 275.

## VII. ONDORIAK

Abenduaren 20ko Euskadiko Kooperatiben 11/2019 Legea onesteak ez du aldaketa garrantzitsurik ekarri Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenaren —COFIParen araubidean (Euskaditik kanko Heziketa eta Sustapenerako Funtsa deitzen dena), aurreko legearen arauketarekin alderatuta.

Ekarpena lotu behar dugu KNAK aldarrikatutako printzipioekin, hots, heziketa, kooperatiben arteko harremanak eta komunitatearen sentimenduko printzipioekin. Ekarpenaren zuzkidura hainbat helburutan erabil daiteke, kooperatiba eta kooperatiben mugimendua bere ingurunean bistaratu nahian, baita kooperatiben arteko lan-kidetza bultzatu nahian ere. Ekarpena aplikatzeko gauzatu daitezkeen jarduketen bidez interes publikoko helburuak lortu nahi dira eta Ekarpenera eginiko zuzkidurak banaezinak dira, hots, helburu horietan soilik erabili daitezke. Horrek guztiak azaltzen du tributu-arauak eman dion mesedezko tratua.

Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIP— behar bezala zuzkitzean eta erabiltzean, hau da, 11/2019 Legeak agindu bezala aplikatzean, araubide fiskal onuragarria jaso du Ekarpenaren zuzkidurak Sozietateen gaineko Zergan gastu kengariak izanik eta kooperatiba babestu edo babes bereziko kooperatibentzat ezarritako onura fiskalak aplikatuta. Ekarpena oker erabiliz gero, osterantzean, arau fiskalak zigorzen du lehen aipatu ditugun abantailak eza batuta. Horrelakoetan, beraz, Herri Ogasunak arauketa sustantiboa aplikatzeko zaintzailearen zeregina betetzen du, berari halako jokabidea ez dagokion arren.

Nolanahi den ere, COFIParen araubide fiskalean zenbait hutsune antzeman daitezke, eta horregatik egoera bidegabek edo zalantzagarriak behintzat sortzen dira. Adibidez, ez du zentzurik Batzarrak erabaki duen COFIParen zuzkidura ke-nezina izatea, legearen edo estatutuen kopurua gaindituz gero. Egoera hori bere onera ekartzeko analogia erabil daiteke Tributuen Foru-arau Orokoren 13. artikulua aplikatuta. Modu horretara, COFIParen zuzkidura osoa kengarria izango

litzateke, baita Batzarrak erabaki duen gaindikina ere, baldintza berberak bate dituelako, hau da, bazkideen artean banatu ezin daitekeen kopurua delako eta interes publikoko helburuetan erabiliko delako; horaz, kopuru hori ere kengarria izan beharko litzateke.

Bigarrenez, Ekarpenaren bidez finantzatutako jarduketak nahitaez bi ekitaldi ekonomikoko epean gauzatu behar dira, funtsa zuzkitu den ekitaldian eta hurrengoan. Batzuetan, alabaina, funtsa hirugarren bati eman daki oike legeak ezarritako helburuetan jarduketak gauzatu ditzan. Azken aukera horrek, kooperatibak horrela askatasunez erabaki duelako nahiz kooperatibak zuzkidura epe barruan erabili ez duelako, ez luke kooperatibaren araubide fiskala baldintzatu behar. Ildo horretatik, kooperatibak ez luke inolako ondorio-rik jasan behar hirugarren baten jokabidearen erruz ez-betetzea gertatuz gero, adibidez, ez litzai oike kooperatibari zuzkidura sarrera bezala egotzi behar edo ez litzke kooperatibak bere onura fiskalak galdu behar.

## VIII. BIBLIOGRAFIA

AGUILAR RUBIO, M. 2016. «El régimen fiscal de las cooperativas y el Derecho de la Unión Europea». Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo. 50 zk., 49-71 orr. <https://doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp49-71>.

ALGUACIL MARÍ, M.P., ROMERO CIVERA, A. 2013. "Diferencias territoriales en el concepto de cooperativa protegida y especialmente protegida". REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos. 110 zk., 7-42 orr. [https://doi.org/10.5209/rev\\_REVE.2013.v110.41446](https://doi.org/10.5209/rev_REVE.2013.v110.41446)

ALGUACIL MARÍ, M.P. 2014. «El tratamiento en el impuesto sobre sociedades del Fondo de educación y promoción de las cooperativas». Quinta Fiscal, 12 zk., 21-41 orr.

ALGUACIL MARÍ, M.P. 2020. "El Fondo de educación y promoción y su impacto en la tributación de las cooperativas". Revista técnica tributaria. 131 zk., 99-132 orr.

ALONSO RODRIGO, E. 2001. Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales. Bartzelona: Institut per a la Promoció i la Formació Cooperati-

ves, Generalitat de Catalunya.

ALONSO RODRIGO, E., SANTA CRUZ AYO, I. 2016. «Identidad, competitividad y creación de empleo: retos para una nueva fiscalidad de las cooperativas de trabajo asociado». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*. 50 zk., 73-101 orr. <https://doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp73-101>.

ATXABAL RADA, A. 2017. «Las consecuencias fiscales de la baja de los socios cooperativistas que sean personas físicas». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*. 51 zk., 209-230 orr. <https://doi.org/10.18543/baidc-51-2017pp209-230>.

ATXABAL RADA, A. 2018. «Los impuestos personales sobre el capital en las cooperativas y en sus socios en el País Vasco». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*. 52 zk., 137-166 orr. <https://doi.org/10.18543/baidc-52-2018pp137-166>.

ATXABAL RADA, A. 2020. «Las medidas fiscales para favorecer el emprendimiento por las cooperativas». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*. 133 zk., 13-20 orr. <https://doi.org/10.5209/reve.67335>.

ATXABAL RADA, A. 2021. «El régimen tributario aplicable a la Ley 11/2019 de cooperativas de Euskadi», *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, 150 zk., 75-95 orr.

BUSQUETS, F. 2005. "Responsabilidad tributaria de los socios y de los miembros del Consejo Rector de las Cooperativas", *Sociedad Cooperativa*, 17 zk., 24-26 orr.

CALVO ORTEGA, R. 2005. "Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica". CALVO ORTEGA, R. (zuzendaria), *Fiscalidad de las entidades de economía social*. Madrid: Thomson-Civitas, 33-64 orr.

CAPARRÓS NAVARRO, A. 1992. «El Fondo de Educación y Promoción en Sociedades Cooperativas: análisis contable y fiscal». *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*. 116 zk., 67-120 orr.

GONDRA ELGUEZABAL, G. 2021. «La contribución para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público — COFIP— en la Ley vasca y su aplicabilidad». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, 58 zk., 137-173 orr. <https://doi.org/10.18543/baidc-58-2021pp137-173>.

ISPIZUA ZUAZUA, J.A. 1997. «La irrepartibilidad del Fondo de Reserva Obligatorio en las cooperativas». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, 28 zk. (1997-I), 31-174 orr.

MATA DIESTRO, H. 2018. «Fondos sociales obligatorios: la justificación de su irrepartibilidad en los orígenes del cooperativismo y del movimiento obrero organizado». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, 53 zk., 289-307 orr. <https://doi.org/10.18543/baidc-53-2018pp289-307>.

MONTERO SIMÓ, M. 2016. «La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo impuesto sobre sociedades. Propuestas para una reforma». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*. 50 zk., 17-47 orr. <https://doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp17-47>.

NAGORE APARICIO, I. 2020. «Regulación en la legislación cooperativa vasca de la contribución para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público y cuestiones que plantea». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, 57 zk., 253-278 orr. <https://doi.org/10.18543/baidc-57-2020pp253-278>.

POLANCO BELDARRAIN, J. 2004. "La fiscalidad de las cooperativas. Un modelo que fortalece los fondos propios". *Cuadernos de Gestión*. 4. Bol., 2 zk., 31-43 orr.

ROMERO CIVERA, A., MARI VIDAL, S. 2015. «Algunos aspectos críticos en la aplicación del Impuesto de Sociedades a las cooperativas según el régimen fiscal de cooperativas. La necesidad de su reforma». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, 118 zk., 7-30 orr. [https://doi.org/10.5209/rev\\_REV.2015.v118.48709](https://doi.org/10.5209/rev_REV.2015.v118.48709)

RODRIGO RUIZ, M.A. 2010. "Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma". *CIRIEC-Es*

pañía, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa. 69 zk., 9-25 orr.

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T. 1991. Régimen fiscal de las cooperativas. Ley 20/1990, de 19 de diciembre. PPU, Bartzelona.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M. 2010. "Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas". CIEREC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa. 69 zk., 53-72 orr.

# R eferencias



## DOCUMENTOS DE INTERÉS

### PROGRAMA DE EDUCACIÓN TRIBUTARIA PROMOVIDO POR EL GOBIERNO VASCO Y LAS DIPUTACIONES FORALES:

[Curso 2021/2022: Memoria de resultados junio 2022](#)

[Información divulgativa del Programa](#)

### TICKETBAI: PROYECTO COMÚN DE LAS TRES HACIENDAS FORALES Y DEL GOBIERNO VASCO, PARA LA IMPLANTACIÓN GENERALIZADA DE SISTEMAS DE CONTROL DE LA FACTURACIÓN DE QUIENES REALIZAN ACTIVIDADES ECONÓMICAS:

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

### COMISIÓN DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

[Plan conjunto lucha contra el fraude 2022](#)

[Informe resultados Plan lucha contra el fraude 2021](#)

### OCDE. IMPUESTOS Y GÉNERO

Los impuestos pueden tener implicaciones importantes para la igualdad de género que requieren consideración y adaptación por parte de los responsables de la formulación de políticas, particularmente en el mundo posterior a COVID, donde se han exacerbado muchas desigualdades de género subyacentes. Es importante que se tengan en cuenta tanto los impactos directos de los impuestos en la equidad de género como

su interacción con las desigualdades sociales y económicas subyacentes para comprender su impacto en la igualdad de género.

La labor de la OCDE incluye el examen de la forma en que los impuestos afectan a los incentivos de las mujeres para participar en el mercado laboral; el impacto potencial de los impuestos al consumo en las mujeres y la distribución del trabajo no remunerado; y la presencia de impuestos informales y tasas de uso en las economías en desarrollo; junto con las prácticas institucionales y administrativas que pueden impactar en la igualdad de género.

[Repertorio de información sobre fiscalidad y género divulgada en la página web de la OCDE](#)

## CONSULTAS OCTE

## REFERENCIAS

## CONSULTAS OCTE

CONSULTA 2021.8.3.1 – IVA – ITP y AJD. Tratamiento tributario de las operaciones inmobiliarias derivadas de un convenio de colaboración entre un ayuntamiento y una sociedad pública para la promoción de viviendas de protección pública de régimen general para el arrendamiento, así como la obtención por el ayuntamiento de superficies para equipamientos colectivos (centro de día con plazas de garaje).

## HECHOS PLANTEADOS

El Ayuntamiento consultante, de acuerdo con la protección de los intereses sociales de todos los habitantes de su municipio, desea poner los medios para que se lleven a cabo políticas de promoción de vivienda protegida y en especial, vivienda de protección pública en régimen de arrendamiento. En aras de conseguir este objetivo, va a firmar un Convenio de Colaboración con una sociedad pública participada mayoritariamente por la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi, adscrita al Departamento de Medio Ambiente, Planificación Territorial y Vivienda del Gobierno Vasco, y cuyo objeto social principal consiste en la promoción y rehabilitación de viviendas preferentemente de protección oficial (la sociedad pública, en adelante). El objeto del referido Convenio es posibilitar la promoción de viviendas de protección pública de régimen general destinada a arrendamiento, así como la obtención de superficies destinadas a equipamientos colectivos por parte del Ayuntamiento, para lo cual éste (el Ayuntamiento consultante) cederá gratuitamente a la sociedad pública una finca urbana de su propiedad desde el año 2010 y adscrita al patrimonio municipal del suelo, así como la cesión también gratuita del 100 por 100 de la edificabilidad urbanística necesaria a tal efecto. Además, dada la finalidad social que se deriva de la promoción pública y de la futura obtención del local destinado a equipamiento público (centro de día y dos parcelas de garaje adscritos al mismo), así como de los espacios libres de la edificación, dicho Ayuntamiento entregará también

130.568,96 euros y otros 27.419,48 euros en virtud de la liquidación que pudiera devengarse en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido. Dichas transmisiones se efectuarán por medio de escritura pública en un plazo máximo de tres meses desde la firma del referido Convenio. En este sentido, el Ayuntamiento se compromete a agilizar las modificaciones urbanísticas pertinentes, facilitar los trámites de carácter administrativos y otorgar bonificaciones en diversas tasas y, en particular, en el Impuesto de Instalaciones, Construcciones y Obras, por un lado, y a cooperar con el Servicio Público de Adjudicación de Vivienda Protegida-Etxebide, por otro. Por su parte, en el Convenio mencionado, la sociedad pública se compromete, entre otras actuaciones, a ejecutar la construcción de las viviendas proyectadas y a construir el equipamiento comunitario destinado a centro de día municipal con una superficie aproximada de 190 m<sup>2</sup> y dos plazas de garaje adscritos al mismo. En dicho Convenio se indica también que, tanto el local destinado a centro de día, como las dos plazas de garaje referidas serán objeto de transmisión gratuita a favor del Ayuntamiento consultante en el plazo de un mes desde la inscripción en el Registro de la Propiedad de la declaración de obra nueva del edificio y división horizontal, en su caso. Una vez finalizada la promoción de las viviendas y sus garajes vinculados por parte de la sociedad pública en la parcela objeto del presente Convenio, ésta última podrá transmitir la plena propiedad o el derecho de superficie de estos futuros inmuebles a la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi, a otra sociedad pública dependiente del Departamento de Medio Ambiente, Planificación Territorial y Vivienda del Gobierno Vasco, garantizando el destino a alquiler de las viviendas en las condiciones establecidas en el referido Convenio.

## CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber:

- 1) Respecto a la operación proyectada en el Convenio de Colaboración objeto de estudio, la tributación indirecta de la misma.
- 2) Respecto a la operación proyectada en el Con-

venio de Colaboración presentado, en el caso de que uno de los intervenientes fuera la Administración General de la Comunidad Autónoma del País Vasco, la tributación indirecta de la misma.

## CONTESTACIÓN

1) Sociedad pública como promotor de las viviendas sociales.

Entrega del terreno (y edificabilidad) por parte del Ayuntamiento.

En lo que se refiere a la primera de las cuestiones planteadas, resulta de aplicación la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), en cuya artículo 4 se 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. (...) Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional. b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto. (...)".

Por su parte, el artículo 5 de la misma Norma Foral, 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. (...) 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".

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: (...)".

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, 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.

Tal y como expresamente se indica en el artículo 4 de la NFIVA, la sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional de que se trate, o en cada operación en particular. A todos estos efectos, debe tenerse en cuenta que, en el caso de determinadas entidades, no cabe dar un tratamiento unitario a todas las operaciones que llevan a cabo, como sujetas o no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que es posible y necesario distinguir entre las que se encuentran incluidas dentro del ámbito de aplicación del citado Impuesto y las que se sitúan al margen del mismo.

Atendiendo a lo anterior, en lo que se refiere a la transmisión del terreno objeto de consulta, para conocer si esta operación se encuentra o no suje-

ta al Impuesto sobre el Valor Añadido, ha de analizarse si la misma se entiende realizada en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional desarrollada por la entidad transmitente. Con respecto a lo cual, esta Dirección General entiende que las entregas de parcelas o terrenos efectuadas por entidades públicas se han de considerar 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 marzo, 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 activi-

dad 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 el escrito de consulta se señala que la finca que desea transmitirse forma parte del patrimonio municipal del suelo del Ayuntamiento consultante.

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 municipal del suelo constituye un patrimonio empresarial, destinado a regular el mercado inmobiliario (de terrenos y viviendas) y a facilitar el desarrollo territorial y urbanístico.

Asimismo, en el artículo 6 de la Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda, se establece que: "(...) 3. Las administraciones municipales que dispongan de viviendas, de alojamientos dotaciona-

les o de suelo residencial o de equipamiento dotacional calificado con posibilidad de construir alojamientos dotacionales colaborarán con el departamento competente en materia de vivienda del Gobierno Vasco, poniéndolos a disposición del citado departamento, al objeto de dar satisfacción a la reclamación prevista en el apartado precedente, cuando esta se formule por parte de personas empadronadas en el correspondiente término municipal".

Por ello, esta Dirección General de Hacienda entiende que las entregas de los terrenos afectos a dicho patrimonio se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que se trata 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, que, además, se remuneran mediante contraprestación de naturaleza no tributaria.

No obstante, en los supuestos de entidades públicas, hay que tener en cuenta, además, lo dispuesto en el artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, donde se prevé que: "1. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones. No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia. En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante".

La transposición de esta normativa comunitaria a nuestro ordenamiento interno se ha llevado a cabo a través de los artículos 4, 5 (ya citados) y 7 de la NFIVA. Así, en este último precepto se indica que: "No estarán sujetas al Impuesto: (...) 8. A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administra-

ciones 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. (...)".

De la lectura de estos preceptos, se puede concluir que, en caso de que la entrega de los terrenos se efectúe de forma gratuita, considerando que de acuerdo con el artículo 7.8º de la NFIVA, las operaciones que se efectúan por los Entes públicos sin contraprestación no están sujetas al impuesto, se tratará de operaciones que no quedarán gravadas por el mismo.

Este criterio ha sido ratificado por diversas sentencias del Tribunal Supremo, y en concreto por las de fechas 16 de abril de 2009 y 18 de febrero de 2016. Así, en la primera de ellas se estableció que: "(...) En el primero de los motivos la recurrente se opone a la calificación de autoconsumo de las operaciones y con ello de su carácter empresarial, llevada a cabo por la sentencia, alegándose infracción del artículo 7.8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, interpretado conforme al artículo 4.5º de la Sexta Directiva Comunitaria. A tal efecto, se consideran como claves para la no sujeción que las operaciones: 1º) se llevan a cabo por un ente público sin contraprestación; 2º) tienen lugar en el ejercicio de funciones públicas y en el marco de un procedimiento administrativo propio. Y ello es así, se sostiene "porque, si bien con carácter general la realización de operaciones gratuitas por parte de un empresario puede ser calificada como autoconsumo, no cabe calificarlas así cuando la entrega de bienes la realiza una Administración, pues en tal caso, la gratuitad de la operación es un indicativo fundamental para determinar que la misma está actuando en el ejercicio de funciones públicas, dado que la normativa administrativa, prohíbe toda disposición gratuita de bienes patrimoniales de la Administración fuera de los casos tasados, que siempre se encuentran en el ámbito de su competencia pública de promoción de viviendas sociales dirigidas a los sectores de población más desfavorecidos de la sociedad". (...) De otro modo -añade la recurrente- "carecería de sentido que tributaran operaciones gratuitas

efectuadas por entes públicos y se dejara fuera de tributación a las operaciones en las que se percibe naturaleza tributaria, que tienen un carácter oneroso, siendo palmario el fin público de las operaciones que la Administración realiza a título gratuito.". (...) En el segundo de los motivos se denuncia la infracción del artículo 7.7º de la Ley 37/1992, que declara no sujetas aquellas operaciones previstas en el artículo 9.1º de la propia Ley, siempre que no se hubiere atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido. A juicio de la recurrente, la infracción cometida por la sentencia reside en inaplicar el precepto legal, declarando sujeta la transmisión gratuita de bienes efectuada por la Gerencia de Urbanismo del Excmo. Ayuntamiento de Sevilla habiendo acreditado en la instancia que la Gerencia no soportó -y por lo tanto no pudo deducir- IVA en la adquisición de las parcelas. (...)".

Y en ambas sentencias se interpreta además lo dispuesto en el artículo 7.8º citado, indicando que: "Se puede concluir que, en términos del artículo 4.5 de la Sexta Directiva, se trata de una actuación en la que el ayuntamiento actúa en el desarrollo de sus funciones públicas. Por tanto, la promoción indirecta por parte de la citada Administración no se realiza en el desarrollo de ninguna actividad que se pueda calificar como empresarial o profesional a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de modo que las cesiones de terreno que efectúa no se hallarían sujetas al citado Impuesto. Aun en el caso en que la actividad de promoción indirecta pudiera considerarse como una actividad empresarial o profesional desarrollada por el Ayuntamiento consultante, las cesiones de terrenos objeto de consulta tampoco se hallarían sujetas al Impuesto, ya que dichas cesiones se realizan gratuitamente, con lo cual, falta el requisito de onerosidad exigido por el mencionado artículo 4 de la Ley 37/1992 y que en el caso de los Entes públicos no admite excepción".

No obstante, procede llamar la atención sobre la redacción del convenio de colaboración aportado, en el que, si bien por un lado se indica que existen una serie de compromisos a título gratuito en el marco del convenio colaboración, algunos de ellos se dan entre las partes de modo que podrían corresponderse con prestaciones recíprocas.

En concreto, el Ayuntamiento se compromete, resumidamente a aportar los terrenos, y la edificabilidad correspondiente, sobre los que se edificarán un número aproximado de 23 viviendas con destino al arrendamiento social, si bien, indica el convenio, dada la finalidad social de las viviendas, así como la obtención de un centro de día municipal (y dos garajes que lo acompañan) el Ayuntamiento aporta asimismo un importe de 130.568,96 euros.

Con respecto a estas cuestiones, es de aplicación, en primer lugar, la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGT), cuyo artículo 12 prevé que: "Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los derechos que pudieran afectar a su validez".

Partiendo de este principio de calificación (en virtud del cual, las obligaciones tributarias deben ser exigidas con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado), los actos y contratos no tributan según la denominación que les den las partes que los conciernen, sino conforme a la naturaleza jurídica real del negocio jurídico que efectivamente realizan. Por lo tanto, para determinar la tributación de las operaciones objeto de consulta, resulta necesario previamente efectuar un análisis de su naturaleza jurídica que permita determinar cuál es el negocio jurídico que tienen la intención de realizar entre las partes.

Para ello, cabe traer a colación, por un lado, los conceptos de donación, compraventa y permuta contenidos en el Código Civil, que define estos negocios jurídicos en sus artículos 618, 1445, 1446 y 1538 en los siguientes términos: Artículo 618. "La donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta". Artículo 1.445. "Por el contrato de compra y venta uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar por ella un precio cierto, en dinero o signo que lo represente".

Artículo 1.446. "Si el precio de la venta consistiera parte en dinero y parte en otra cosa, se calificará el contrato por la intención mani-

fiesta de los contratantes. No constando ésta, se tendrá por permuta, si el valor de la cosa dada en parte del precio excede al del dinero o su equivalente; y por venta en el caso contrario". Artículo 1.538. "La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra".

Conforme a las definiciones expuestas, la primera conclusión es que para que exista donación se requiere gratuitad, es decir, ausencia de contraprestación; y la segunda conclusión es que cuando existe un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra nos encontramos ante una permuta, y cuando uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar por ella un precio cierto, en dinero o signo que lo represente, nos encontramos ante una compraventa.

De modo que la causa de una donación, entrega gratuita, pura y simple vendría a ser la mera liberalidad, el "animus donandi"; por el contrario, la causa del contrato de permuta o compraventa es la prestación recíproca.

Interesa traer aquí la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2006 cuyo fundamento de derecho cuarto establece lo siguiente: "CUARTO. En cuanto al fondo de la controversia, tomando en consideración la relación de antecedentes fácticos que consta en el fundamento jurídico primero, y tal y como ha quedado centrada la cuestión una vez emitida la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, ha de concretarse en los siguientes términos: si el incremento patrimonial originado por la venta de las acciones del Sr. Fermín (34.444) ha de calcularse tomando en consideración que la totalidad de las mismas fueron adquiridas mediante donación, por lo que existiría únicamente un incremento patrimonial lucrativo, (tal y como considera tal parte actora) o si, por el contrario, y como entiende el Tribunal Central, y asimismo el Abogado del Estado, aunque haya de conceptuarse como una donación y por ende incremento patrimonial lucrativo la de los 22.962 títulos donados a su hija, se conceptúan en cambio como incrementos onerosos las dos enajenaciones de 5.741 acciones efectuadas por el actor a favor de sus hijos. Es decir, constituye el núcleo gordiano de la controversia la relevancia que ha

de otorgarse a la transmisión de las 11.481 acciones pretendidamente donadas por el recurrente a sus hijos varones (5741 a cada uno de ellos), cuyo carácter oneroso o lucrativo dependerá de que tales transmisiones sean consideradas o no, desde la perspectiva del derecho civil, auténticas donaciones. Para resolver tal controversia conviene recordar que, según determina el art. 618 del Código Civil, la donación es, básicamente, un acto de liberalidad, por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de la otra que la acepta. Sobre estas premisas, para la Jurisprudencia, según la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 1992 (Sala 1º), el "animus donandi" no se presume. En términos similares, las sentencias de 24 de junio de 1988 y 24 de marzo de 1990, declaran la ilicitud de la causa en negocio jurídico formalizado bajo la apariencia de una donación. Según lo expuesto, puede concluirse que la finalidad esencial, lo que constituye la causa en términos estrictos de la donación, es el enriquecimiento del donatario. Si la gratuitad aparece como el aspecto objetivo de este contrato, del mismo modo, y bajo el aspecto subjetivo, a la intención de beneficiar por parte del donante, debe corresponder correlativamente en el donatario el "animus" de aceptar a título de liberalidad la atribución patrimonial. Así la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de enero de 1975 señala que cuando el acto no es gratuito en beneficio del donatario y lo determina el interés de ambas partes y no la liberalidad de una de ellas, carece el negocio de los requisitos indispensables para ser calificado de donación. Conviene recordar aquí, también, lo que el Código Civil entiende por causa. Así el art. 1274 precisa que en los negocios de pura beneficencia la causa viene constituida por la mera liberalidad del bienhechor. La doctrina científica ha definido la causa como el por qué o para qué de la celebración de un negocio jurídico, y aunque la Jurisprudencia ha reconocido (sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 1992), que si en la donación se impone una carga al donatario esta no cambia su naturaleza, al tratarse de una determinación accesoria de la voluntad del donante, no puede olvidarse que el enriquecimiento del donatario ha de ser la finalidad principal y la que constituye el nervio de la causa de la donación. La causa, según reiterada jurisprudencia, tiene un carácter objetivo, estando constituida por el fin que se persigue en cada especie contractual (Sentencia del Tribu-

nal Supremo de 31 de enero de 1991). Para conocer la verdadera finalidad de un contrato, su específica finalidad, lo realmente querido, el Código Civil aconseja en el art. 1282 atender principalmente a los actos coetáneos y posteriores del contrato para conocer la verdadera intención de los contratantes. La aplicación de lo anteriormente razonado sobre los hechos aquí descritos, respetando por otra parte el principio de libertad de pactos y la libre configuración del contenido objetivo de los contratos, en los términos del artículo 1255 del Código Civil, permite deducir, sin que sufran las reglas de la lógica ni de la sana crítica, que en lo que se refiere a la transmisión de los 5741 títulos llevada a cabo por el recurrente a favor de cada uno de sus dos hijos para recibir de los mismos 11.481 acciones, se trata de negocios en los que no existió el ánimo de liberalidad exigible, en cuanto requisito "sine qua non" para conceptualizarlos como verdaderas donaciones. En efecto, existen en ambos casos reciprocas transmisiones documentadas mediante escrituras de la misma fecha, ante el mismo Notario y respecto de acciones de la misma sociedad, acciones todas las cuales eran ordinarias, al portador y de valor nominal igual a 1000 pesetas cada una. Se desprende, por tanto, de lo hasta aquí razonado, que lo que latía bajo dicha operación no era precisamente la voluntad del demandante de provocar un enriquecimiento en los destinatarios de su ánimo de liberalidad, sino, más bien, instrumentalizar un negocio jurídico que, desde su perspectiva civil, una donación aparente, pudiera provocar un tratamiento fiscal más beneficioso, (8% del incremento de patrimonio del donante) respecto del aplicable a las transmisiones onerosas (tipo medio), tal y como reconoce el propio recurrente en la demanda. Sobre la base de estos razonamientos, el proceder del Tribunal Central ha de ser compartido por esta Sala, pues, con base en lo dispuesto en el art. 25 de la Ley General Tributaria (antes de la reforma de la Ley 25/95), el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible. Así, en el apartado 2º de dicho artículo se determina que: "Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez". Se trata, en definitiva, de negar relevancia

fiscal a la pretendida donación de los repetidos 11.482 títulos, de manera que, al venderlos, el incremento de patrimonio oneroso no es posible calcularlo tomando como valor adquisitivo el atribuido en la donación (tal y como efectúa el actor en su autoliquidación), sino negando aquella relevancia, en cuanto prescindiendo de la donación, al ser ésta aparente y no real, y por ello el valor de adquisición es el originario de dichas acciones, y procede por ende un incremento oneroso respecto de los mismos, en los términos descritos en la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, por lo que tal resolución ha de ser confirmada en este extremo. De todo lo anterior deriva la procedencia de desestimar la cuestión de fondo planteada".

Desde el punto de vista del derecho administrativo y en lo que se refiere a la primera de las entregas descritas, la entrega del terreno, en el convenio de colaboración se indica que esta entrega es fruto de la aplicación de la Ley 3/2015, de 18 de junio, de Vivienda, en cuyo artículo 6, tal y como se ha indicado anteriormente, se estipula que: "3. Las administraciones municipales que dispongan de viviendas, de alojamientos dotacionales o de suelo residencial o de equipamiento dotacional calificado con posibilidad de construir alojamientos dotacionales colaborarán con el departamento competente en materia de vivienda del Gobierno Vasco, poniéndolos a disposición del citado departamento, al objeto de dar satisfacción a la reclamación prevista en el apartado precedente, cuando esta se formule por parte de personas empadronadas en el correspondiente término municipal".

Y esta colaboración se produce atendiendo a lo estipulado también en dicha Ley de Vivienda, cuyo artículo 5 señala que: "1. Todas y cada una de las actividades vinculadas a la provisión de viviendas y alojamientos destinados a políticas de protección pública se configuran como un servicio de interés general, para asegurar una vivienda digna y adecuada a toda la ciudadanía. Para la efectiva puesta en práctica del mencionado servicio, se creará un organismo autónomo, con el objeto de integrar las diferentes empresas públicas y organismos existentes en materia de vivienda en el momento de la aprobación de la presente ley. El Gobierno Vasco, mediante decreto, establecerá sus funciones y organización. (...)".

En este ámbito, de las viviendas de protección social no es extraña la práctica en que un consistorio municipal cede gratuitamente el terreno para la construcción de determinado tipo de vivienda pública o social. Sin embargo, la peculiaridad del caso planteado es que el Ayuntamiento consultante aporta por un lado un importe monetario, y obtiene por otro un centro de día municipal (y dos garajes que lo acompañan).

Todo lo cual hace posible considerar que la primera de las entregas referidas, la entrega sin contraprestación del terreno urbano por parte del Ayuntamiento consultante a la entidad pública dependiente del departamento competente en materia de vivienda del Gobierno Vasco, poniéndolo a disposición del citado departamento, al objeto de dar satisfacción a la provisión de viviendas y alojamientos destinados a políticas de protección pública principalmente a personas empadronadas en el correspondiente término municipal, sea una entrega que se configura como un servicio de interés general y en el ejercicio de la función pública que corresponde a la entidad municipal. Con lo cual, en la medida en que esta entrega del terreno se realiza sin recibir ninguna contraprestación a cambio y siendo consecuencia de la legislación señalada, cabe interpretar que nos encontramos ante una entrega de bienes sin contraprestación (donación de bienes). Dicho de otro modo, nos encontraríamos ante dos entes públicos actuando para el cumplimiento de sus fines, para lo cual el Ayuntamiento efectúa una cesión gratuita de terrenos.

En el ámbito del IVA, y sin perjuicio de los razonamientos que luego se aportan, siguiendo al TJUE, una operación solo se entiende realizada "a título oneroso", y, por lo tanto, solo está sujeta a gravamen, si entre quien efectúa la operación y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y la retribución percibida por el que efectúa la operación constituye el contravalor efectivo de lo entregado al destinatario.

Particularmente, en este contexto, el TJUE ha declarado en reiteradas ocasiones que el concepto de "prestaciones de servicios realizadas a título oneroso" supone la existencia de un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido por él (Sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, C-102/86;

de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93; de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf, C-174/00; y de 23 de marzo de 2006, FCE Bank, C-210/04).

En resumen, de acuerdo con los diferentes enfoques anteriores y particularmente de la propia doctrina del TJUE, esta Dirección General de Hacienda considera que cabe entender como gratuita la entrega de los terrenos en la medida en que se encuentre desligada de la entrega del centro de día a realizar por la sociedad pública al propio Ayuntamiento. De modo que dicha gratuitad llevaría a la no sujeción de la operación a realizar por el Ayuntamiento consultante, tal y como se indicaba más arriba conforme al artículo 7.8 de la NFIVA.

Sin embargo, no parece que esto sea previsible también respecto de la entrega dineraria y el centro de día (y los garajes). Respecto de su tributación luego volveremos sobre ello.

En este entendimiento, la entrega gratuita del solar a la entidad empresarial no estará sujeta ni a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por no tratarse de una transmisión patrimonial onerosa, ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al ser el donatario una persona jurídica, ya que este impuesto grava las adquisiciones lucrativas de las personas físicas, pero no las de las personas jurídicas (que están gravadas en el Impuesto sobre Sociedades), según dispone el artículo 1 de la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en esta Norma Foral. (...)".

La no sujeción al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados determinará la sujeción de la escritura pública en que se formalice la referida cesión del solar a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de este último impuesto, al cumplirse los requisitos regulados en el artículo 44 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (NFITAJD), conforme al cual: "1. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, tributarán, además, al tipo de gravamen del 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos, siempre que cumplan las siguientes condiciones: a) Tengan por objeto cantidad o cosa valiosa. b) Contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, en los Registros Mercantiles, en los Registros de Cooperativas dependientes de las Administraciones Públicas correspondientes y en los Registros de Bienes Muebles. c) No estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos de transmisiones patrimoniales onerosas o de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en los términos establecidos en esta Norma Foral. 2. Por el tipo de gravamen consignado en el apartado 1 de este artículo tributarán las copias de las actas de protesto. 3. En lo que se refiere al requisito regulado en la letra b) del apartado 1 de este artículo, se entenderá cumplido éste siempre que exista la mera posibilidad de acceso a los Registros Públicos referidos, con independencia de que se inscriba o no el acto o negocio jurídico sujeto a gravamen".

Adicionalmente, el artículo 41 de esta NFITPJ determina que: "1. En las primeras copias de escrituras que tengan por objeto directo cantidad o cosa valiosa servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. (...)".

Mientras que el artículo 42 de dicha NFITPAJD establece que: "Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquéllos en cuyo interés se expidan. (...)" Es decir, la entidad empresarial será el sujeto pasivo de la operación de transmisión objeto de estudio.

De otra parte, en lo que se refiere a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, del mismo Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el artículo 43 de la NFITPAJD regula que: "Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán en todo caso en papel timbrado de 0,15 euros por folio. Las copias simples no estarán sujetas al Impuesto. Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación a la segunda y sucesivas copias

expedidas a nombre de un mismo otorgante".

No obstante, a este respecto, procede analizar si la entidad adquirente podría beneficiarse, en su caso, de la exención subjetiva regulada en el artículo 57 de la NFITPAJD, en el que se señala que: "Gozarán de exención subjetiva en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las siguientes entidades: 1. El Estado, la Seguridad Social y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, docencia o con fines científicos. (...)".

En la Instrucción 4/2012 de 29 de marzo por la que establecen criterios para la aplicación de la Norma Foral 1/2011 de 24 de marzo, se desarrolla este precepto, indicando que: "1.- Exenciones subjetivas. En virtud de lo establecido en el artículo 57.1 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, gozan de exención subjetiva en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Estado y las Administraciones Públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos. A estos efectos, se entienden comprendidas en el ámbito de la exención: a) Las Sociedades Mercantiles cuyo capital pertenezca en su integridad directamente a las Administraciones Públicas a que se refiere el párrafo anterior; y b) Los Consorcios que tengan la consideración de Entes Locales. (...)".

En el supuesto planteado, la empresa receptora del terreno, es una sociedad pública mayoritariamente, que no íntegramente, participada por la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi y adscrita al Departamento de Medio Ambiente, Planificación Territorial y Vivienda del Gobierno Vasco, cuyo objetivo principal consiste en promocionar viviendas protegidas de calidad en la Comunidad Autónoma, contribuyendo así al esfuerzo decidido del Ejecutivo Autonómico por favorecer en todos los sectores sociales el derecho a una vivienda digna, por lo que en principio, cabe entender que la operación objeto de estudio estará sujeta y no exenta de tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados en la medida en que se otorgue escritura pública notarial.

Sin embargo, el artículo 58.12 de la NFITPAJD re-

gula la exención de determinadas operaciones para la promoción de viviendas de protección pública: "a) La transmisión de terrenos y solares, y la constitución o cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección pública, tanto en cuanto al gravamen de transmisiones patrimoniales como de actos jurídicos documentados. Los préstamos, hipotecarios o no, solicitados para la adquisición de aquellos, en cuanto al gravamen de actos jurídicos documentados. b) Los préstamos, hipotecarios o no, y las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección pública, en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados. El contenido de la exención no se extenderá a los actos previos a la transmisión de terrenos, solares o a la constitución o cesión del derecho de superficie, mencionados en el apartado a). c) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección pública, una vez obtenida la calificación definitiva, en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados. d) La primera transmisión ínter vivos del dominio de las viviendas de protección pública, siempre que tengan lugar dentro de los seis años siguientes a la fecha de su calificación definitiva. Para el reconocimiento de las exenciones previstas en las letras a) y b) anteriores será preciso que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección pública y quedará sin efecto si transcurriren tres años a partir de dicho reconocimiento, o cuatro años si se trata de terrenos o del préstamo para su adquisición, sin que obtenga la calificación provisional, o cuando en cualquier momento y por cualquier motivo no pueda realizarse el proyecto de dicha construcción. La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas. En los supuestos de incumplimiento de los requisitos que motivaron el reconocimiento provisional de la exención o en el de que ésta quede sin efecto, se atenderá a lo dispuesto en el artículo 67.3 de la presente Norma Foral. Dentro del concepto de vivienda de protección pública se entenderán incluidas, exclusivamente, las viviendas y sus anejos vinculados".

Por tanto, la transmisión de terrenos y solares,

y la constitución o cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección pública, tanto en cuanto al gravamen de transmisiones patrimoniales como de actos jurídicos documentados queda exenta del ITPAJD.

Todo ello, al margen de la obligación de pagar, en todo caso y sin que quepa aplicar ninguna exención, la cuota fija prevista para las escrituras públicas en la misma modalidad de Actos Jurídicos Documentados, de 0,15 euros por folio, atendiendo a lo señalado en el artículo 56 de la NFITPAJD, donde se recoge que: "1. Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el apartado 1 del artículo 1 de la presente Norma Foral serán los siguientes: a) Las exenciones subjetivas contempladas en el artículo 57 de esta Norma Foral. b) Las exenciones objetivas reguladas en el artículo 58 de la presente Norma Foral. c) Los demás beneficios fiscales establecidos por otras normas a que se refiere el artículo 59 de la Norma Foral del Impuesto.2. Los beneficios fiscales a que se refiere el apartado anterior de este artículo no se aplicarán, en ningún caso, a las letras de cambio, a los documentos que suplan a éstas o realicen función de giro, ni a las escrituras, actas o testimonios notariales gravados en virtud de lo dispuesto en el artículo 43 de la presente Norma Foral".

Entrega monetaria por parte del Ayuntamiento y entrega del local destinado a centro de día (y dos garajes) por parte de la sociedad pública.

En el análisis del convenio de colaboración suscrito entre las partes, se aprecia, como ya se ha adelantado, que en el mismo se acuerda el pago por parte del Ayuntamiento consultante de una cantidad de dinero, en principio, y según la redacción del Convenio, de forma gratuita y con motivo de la finalidad social que se deriva de la promoción pública y de la futura obtención del local destinado a equipamiento público, así como de los espacios libres de la edificación. En concreto, los 130.568 euros acordados se entregarán en el momento de la firma del convenio.

En cuanto a la sociedad pública y el carácter empresarial o no; de conformidad con los preceptos 4 y 5 de la NFIVA, se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas

de bienes y las prestaciones de servicios realizadas, dentro del ámbito de aplicación del Impuesto, por quienes tengan la condición de empresarios o profesionales y actúen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

A estos efectos, tienen la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen actividades que impliquen 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 particular, reciben esta consideración de empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario, así como las personas o entidades que 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. De modo que los urbanizadores de terrenos, y los promotores o constructores de edificaciones, destinados, en ambos supuestos, a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título se convierten en empresarios, en caso de que no lo sean ya como consecuencia del desarrollo previo por su parte de otras actividades. Además, las sociedades mercantiles se presumen (a falta de prueba en contrario) que cumplen con ser empresarios a efectos del IVA.

Estos preceptos son de aplicación general a todas las personas o entidades y, por lo tanto, también a los entes públicos y a las sociedades públicas, quienes ostentan la condición de empresarios en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenan un conjunto de medios personales y/o materiales, de forma independiente y bajo su responsabilidad, con objeto de desarrollar una actividad empresarial, 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.

Según los datos aportados, en el supuesto objeto de consulta, nos encontramos ante la ejecución de una actuación urbanística por parte de una sociedad pública, quien, al parecer, promoverá la construcción de viviendas, al menos un local y garajes.

Consecuentemente, cuando menos la reali-

zación de estas operaciones de promoción inmobiliaria conllevan la adquisición por parte de la citada sociedad pública de la condición de empresario en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la presunción a favor de su empresarialidad por su condición de sociedad mercantil y el cumplimiento de la definición general de actividad empresarial del artículo 4 y 5 de la NFIVA (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 sentido debe efectuarse una precisión: no cabe afirmar que unas determinadas operaciones se llevan a cabo a título lucrativo cuando se percibe por y para su realización subvenciones vinculadas al precio de las mismas, o cualquier otra contraprestación (incluso por parte de un tercero), con independencia de la denominación que se le dé.

En concreto, sobre este particular, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) viene indicando que los elementos esenciales del hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido son la existencia de un consumo gravable, propio o de terceros, y la onerosidad (Sentencias del TJUE de 29 de febrero de 1996, Asunto C215/94, y de 18 de diciembre de 1997, Asunto C-384/95, entre otras).

En lo que hace referencia a la realización de actividades a título oneroso, el TJUE señala que las operaciones sujetas a gravamen implican la existencia de un negocio jurídico entre las partes en el que se ha pactado un precio o contravalor. De modo que no existe base imponible ni, por lo tanto, sujeción al Impuesto, cuando la actividad de quien efectúa una prestación consiste, exclusivamente, en realizar operaciones sin contraprestación directa.

En consecuencia, siguiendo al TJUE, una operación solo se entiende realizada "a título oneroso", y, por lo tanto, solo está sujeta a gravamen, si entre quien efectúa la operación y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y la retribución percibida por el que efectúa la operación constituye el contravalor efectivo de lo entregado al destinatario. Particularmente, en este contexto, el TJUE ha declarado en reiteradas ocasiones que el concepto de "presta-

ciones de servicios realizadas a título oneroso" supone la existencia de un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido por él (Sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, C- 102/86; de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93; de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf, C-174/00; y de 23 de marzo de 2006, FCE Bank, C-210/04).

Consecuentemente con todo lo anterior, el artículo 78 de la NFIVA, en su redacción aplicable desde el pasado 10 de noviembre de 2017 (tras la entrada en vigor de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público), establece que: "Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas. Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación: (...) 2. Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto. Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación. No obstante, no se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran en ningún caso el importe de la contraprestación a que se refiere el apartado uno del presente artículo, las aportaciones dinerarias, sea cual sea su denominación, que las Administraciones Públicas realicen para financiar: a) La gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión. b) Actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna. (...)".

Estas reglas representan la trasposición al ordenamiento interno de lo dispuesto en el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativo al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, donde se recoge que: "En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo

a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones".

En definitiva, no cabe considerar que un contribuyente lleva a cabo operaciones a título lucrativo cuando percibe por y para su realización subvenciones vinculadas al precio de las mismas, o cualquier otra contraprestación incluso de terceros, al margen de la denominación que reciba.

De todo lo anterior y de los datos que figuran en el escrito de consulta presentado, parece deducirse que la aportación realizada por el Ayuntamiento consultante a la entidad podría constituir la contraprestación por la entrega del local cuyo destino va a ser la prestación de un servicio asistencial por parte de una entidad municipal. Consecuentemente, en el caso objeto de consulta, no cabría afirmar que las operaciones por las que se pregunta sean realizadas gratuitamente, sino que, en estas circunstancias, dicho importe parece constituir la contraprestación de una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Como se ha indicado, y siguiendo al TJUE, una operación se entiende realizada "a título oneroso", si entre quien efectúa la operación y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y la retribución percibida por el que efectúa la operación constituye el contravalor efectivo de lo entregado al destinatario.

Por tanto, los importes entregados por el Ayuntamiento consultante firmante del convenio de colaboración y por la entidad empresarial dependiente de la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi constituirían la contraprestación de las operaciones encomendadas a dicha entidad en el citado convenio, cuyo destinatario es el Ayuntamiento consultante, según lo establecido en el artículo 78 de la NFIVA, en el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, y en la jurisprudencia del TJUE (al existir una relación directa entre los importes recibidos por la citada entidad empresarial y los servicios que debe prestar, y encontrarse éstos perfectamente determinados, tanto en lo que respecta a su objeto, como a su destinatario y a su importe).

Consecuentemente, en el caso objeto de consulta, no cabría afirmar que las operaciones por las que se pregunta sean realizadas gratuitamente por la entidad empresarial, ya que percibe, por y para su realización, la oportuna contraprestación.

En lo que se refiere a la operación de transmisión del local y las plazas de garaje por parte de la entidad empresarial al Ayuntamiento consultante, resulta adecuado señalar que la citada entidad es una sociedad pública mayoritariamente participada por la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi y adscrita al Departamento de Medio Ambiente, Planificación Territorial y Vivienda del Gobierno Vasco, cuyo objetivo principal consiste en promocionar viviendas protegidas de calidad en la Comunidad Autónoma.

En este orden de cosas, debe indicarse simplemente que, como sociedad mercantil que es (sujeta al derecho privado) no tiene la consideración de Administración a efectos de lo previsto en el artículo 7.8 de la NFIVA, según el cual: "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. (...)".

Por lo que, de la conjunción de los artículos 4 y 5 de la NFIVA vistos, la entidad empresarial participante en el convenio objeto de estudio ostenta la condición de empresario a

efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido por las actividades que realice en el ejercicio de su actividad empresarial, sin que le resulte de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.8 del mismo texto legal.

Por tanto, las operaciones que esta entidad realiza en el ejercicio de su actividad empresarial a cambio del cobro de una contraprestación, serán operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Con lo cual, la operación de entrega del local y los garajes a favor del Ayuntamiento consultante supondrá una operación sujeta al Impuesto.

Esta entrega de bienes inmuebles no podrá aplicar la exención del artículo 20.Uno.22 de la NFIVA por tratarse de la primera entrega de bienes inmuebles tras su construcción.

Respecto a la determinación de la base imponible, será de aplicación lo regulado en el apartado Uno del artículo 78 de la NFIVA, conforme al cual: "Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas".

Y el tipo impositivo será el tipo general del Impuesto, conforme a lo estipulado en el artículo 90 de la NFIVA: "Uno. El impuesto se exigirá al tipo del 21 por 100, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente. (...)".

En relación con el devengo del Impuesto, se debe tener en consideración lo dispuesto por el artículo 75, apartado uno, de la NFIVA, el cual establece lo siguiente: "Uno. Se devengará el Impuesto: 1º. En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente. (...) Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos

anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos".

El apartado Uno del artículo 75 de la NFIVA establece las reglas generales de devengo del Impuesto correspondientes a cada clase de operación, entendiéndose que es en ese momento cuando se produce el acto de consumo gravado (el hecho imponible del Impuesto).

No obstante, el apartado Dos del citado artículo 75 de la NFIVA recoge una regla especial de devengo, aplicable, en principio, a todas las operaciones a las que se refiere el apartado Uno del mismo precepto, en virtud de la cual, cuando se efectúan pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio, por los importes efectivamente percibidos.

A estos efectos, ha de tenerse en cuenta que el devengo del Impuesto determina la obligación de repercutir e ingresar las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido por parte del sujeto pasivo, en los términos indicados en el artículo 88 de la NFIVA.

En materia de repercusión, el artículo 88 de la reiterada NFIVA determina que: "Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Norma Foral, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos. (...) Dos. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente. (...) Tres. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente. (...)".

Con lo que la entidad empresarial deberá emitir una factura en la que se repercuta el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente calculado sobre la base imponible determinada conforme al artículo 78 de la NFIVA y aplicando el tipo impositivo pertinente (en concreto el general del 21 por 100). Impuesto que el adquirente, el Ayuntamiento consultan-

te en nuestro caso, estará obligado a soportar.

Derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por el Ayuntamiento.

En lo que afecta al ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por el ayuntamiento compareciente, y aun cuando no es una cuestión planteada, cabe señalar que las normas para el ejercicio de este derecho encuentran su regulación esencial en los artículos 167 a 192 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, incorporadas a nuestro ordenamiento interno a través de los artículos 92 a 114 de la NFIVA.

La interpretación de estos preceptos en los casos en los que se realizan, por un lado, actividades no sujetas al Impuesto, y por otro lado, actividades sujetas que pueden o no estar exentas, debe realizarse a la luz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 13 de marzo de 2008 (Asunto C-437/06), en la que se analiza el supuesto de una entidad que lleva a cabo tres tipos de actividades: 1) actividades no sujetas (que no tienen la consideración de actividades económicas); 2) actividades sujetas y exentas; y 3) actividades sujetas y no exentas.

A estos efectos cabe remitirse para un mayor desarrollo de la cuestión a la consulta número 7683, de 19 de enero de 2018, de la Hacienda Foral de Bizkaia.

No obstante, como resumen, recordamos que para determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas por una entidad que realice tanto actividades sujetas como no sujetas, hay que diferenciar entre la afectación de bienes y servicios a las actividades empresariales o profesionales, por una parte, y la realización de operaciones que, estando sujetas al Impuesto, sean o no generadoras del derecho a la deducción, por otra.

De modo que debe actuarse en dos fases.

En una primera fase, del total de las cuotas soportadas hay que excluir del derecho a deducción las que correspondan íntegramente a la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización de operaciones no sujetas, toda vez que dichas cuotas no son deducibles en ninguna proporción.

No obstante, si se realizan simultáneamente tanto operaciones sujetas al Impuesto como operaciones no sujetas al mismo, debe operarse como sigue:

a) En relación con las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios corrientes destinados de forma simultánea a la realización de operaciones sujetas al Impuesto y a aquéllas que no lo estén, se debe adoptar un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones gravadas. Criterio éste que ha de ser mantenido en el tiempo, salvo que existan causas objetivas que justifiquen su modificación. El cálculo resultante de la aplicación del citado criterio se puede determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año.

b) Cuando se trate de cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen, al menos en parte, en el desarrollo de actividades empresariales, el artículo 95 de la NFIVA prescribe que las mismas podrán deducirse, con carácter general, en la medida en que los bienes de que se trate vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de dichas actividades empresariales. Estas deducciones deben ser regularizadas cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes de que se trate en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales es diferente del que se haya aplicado inicialmente, en los términos fijados en el citado artículo 95 de la NFIVA (conforme al procedimiento establecido en el capítulo I del título VIII de la NFIVA para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional).

Determinadas de esta forma las cuotas correspondientes a los bienes y servicios afectos a las actividades sujetas llevadas a cabo por el sujeto pasivo, debe procederse a concretar su deducibilidad en una segunda fase. En esta segunda fase, las cuotas soportadas por la adquisición de

bienes y servicios que se destinen única y exclusivamente a la realización de operaciones sujetas, más aquéllas que resulten de la aplicación de los criterios razonables y homogéneos adoptados por el sujeto pasivo conforme a lo indicado en los párrafos precedentes, cuando se trate de cuotas afectas simultáneamente al desarrollo de operaciones sujetas y no sujetas al impuesto, serán deducibles siempre que se cumplan el resto de los requisitos exigidos al efecto en el Capítulo I del Título VIII de la NFIVA (fundamentalmente, en la medida en que las actividades desarrolladas no estén exentas del Impuesto).

En concreto, una vez determinadas las cuotas soportadas correspondientes a las operaciones sujetas, si alguna de éstas se encuentra exenta del Impuesto, y otras no, deben aplicarse las reglas de prorrata establecidas en los artículos 102 y siguientes de la NFIVA. No obstante, en el supuesto de que las actividades sujetas que realice el contribuyente constituyan sectores diferenciados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, el régimen de deducciones debe ser aplicado, no con respecto a la totalidad de las operaciones sujetas que lleve a cabo, sino de forma separada en cada uno de los referidos sectores diferenciados.

En conclusión, cabe indicar que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios sólo resultan deducibles en la medida en que éstos (los bienes o servicios adquiridos) sean utilizados para la realización de entregas de bienes o de prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Aun cuando en el escrito de consulta no se precisa el modo de llevar a cabo la gestión del centro de día (local y dos garajes adscritos), y si dará lugar a operaciones a título oneroso y sujetas, sí cabe recordar la exención regulada en el artículo 20.Uno.12 de la NFIVA relativo a la asistencia social y que incluye a las Administraciones públicas en su ámbito subjetivo de aplicación.

Modalidad Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD (adquisición del local destinado a centro de día por parte del Ayuntamiento).

Respecto a la tributación de la adquisición del local por parte del Ayuntamiento en el ámbito del ITPAJD, resultará de aplicación lo regulado en el apartado Cuatro del artículo 4 de la NFIVA, cuya

redacción dispone que: "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 operaciones que se indican a continuación: a) Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del Impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos. (...)".

Mientras que en el artículo 9 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (NFITPAJD), se señala que: "1. Son transmisiones patrimoniales sujetas: a) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integran el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. (...) 5. No estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo: a) Las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. (...)".

Por tanto, las entregas de bienes inmuebles que tributen efectivamente en el Impuesto sobre el Valor Añadido no se encuentran sujetas a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con lo que, en estos casos, procede atender a lo previsto en los artículos 41, 42, 43 y 44 de la NFITPAJD, transcritos y ya analizados en párrafos anteriores de esta resolución.

No obstante, a este respecto, procede señalar que la entidad adquirente, podrá beneficiarse, en su caso, de la exención subjetiva regula-

da en el artículo 57 de la NFITPAJD, en el que se señala que: "Gozarán de exención subjetiva en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las siguientes entidades: 1. El Estado, la Seguridad Social y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, docencia o con fines científicos. (...)".

De acuerdo con todo lo anterior, y conforme a los datos aportados, la transmisión de los inmuebles objeto de consulta está sujeta a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en virtud de lo dispuesto en el artículo 44 de la NFITPAJD; sin embargo, al ser la adquirente una Administración pública territorial, estará exenta del mismo de acuerdo a lo establecido en el artículo 57 del mismo texto legal.

Todo ello, al margen de la obligación de pagar, en todo caso y sin que quepa aplicar ninguna exención, la cuota fija prevista para las escrituras públicas en la misma modalidad de Actos Jurídicos Documentados, de 0,15 euros por folio, atendiendo a lo señalado en el artículo 56 de la NFITPAJD, donde se recoge que: "1. Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el apartado 1 del artículo 1 de la presente Norma Foral serán los siguientes: a) Las exenciones subjetivas contempladas en el artículo 57 de esta Norma Foral. b) Las exenciones objetivas reguladas en el artículo 58 de la presente Norma Foral. c) Los demás beneficios fiscales establecidos por otras normas a que se refiere el artículo 59 de la Norma Foral del Impuesto. 2. Los beneficios fiscales a que se refiere el apartado anterior de este artículo no se aplicarán, en ningún caso, a las letras de cambio, a los documentos que suplan a éstas o realicen función de giro, ni a las escrituras, actas o testimonios notariales gravados en virtud de lo dispuesto en el artículo 43 de la presente Norma Foral".

2) Administración General de la Comunidad Autónoma Vasca como promotor.

En lo que se refiere a la tributación de las operaciones contempladas en el convenio de colaboración presentado en el caso de que una de las partes intervinientes fuera la Administración General de la Comunidad Autónoma

de Euskadi directamente y no una de sus sociedades públicas, se hace preciso citar lo ya concluido en el apartado 1 de esta resolución.

En concreto, respecto a las entregas efectuadas por el Ayuntamiento consultante, la tributación de estas operaciones sería la misma que en el caso anterior, con el añadido de que la escritura pública sujeta la cuota gradual como acto jurídico documentado, que en su caso documente la adquisición de los terrenos sí gozaría de la exención subjetiva del artículo 57 de la NFITPAJD por ser la propia Administración territorial la adquirente.

Respecto a la entrega del local y los garajes por parte de la Administración General de la Comunidad Autónoma de Euskadi, habría que analizar si esta Administración actúa en el ejercicio de una actividad empresarial.

Por ello, de nuevo habrá que analizar los artículos 4 y 5 de la NFIVA. 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, 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 en el ya citado 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 7.8 de la NFIVA, de tal forma que 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 los inmuebles objeto de consulta (el local y los dos garajes) 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 transscrito, 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; así como que son empresarios o profesionales 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.

Por lo que, la entrega de los inmuebles se encontraría en todo caso sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que la Administración señalada llevaría a cabo la promoción, construcción o rehabilitación de estas edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

Con lo cual, en el supuesto planteado, la entrega del local y los garajes por parte de la Administración General de la Comunidad Autónoma de Euskadi a favor del Ayuntamiento consultante, será una operación sujeta al Impuesto. Atendiendo a la conclusión alcanzada en párrafos anteriores, la tributación de las operaciones planteadas en el Convenio de colaboración objeto de estudio será la pre-

vista en el apartado 1 de esta resolución, con el matiz relativo al artículo 57 de la NFIPAJD.

Atendiendo a la conclusión alcanzada en párrafos anteriores, la tributación de las operaciones planteadas en el Convenio de colaboración objeto de estudio será la prevista en el apartado 1 de esta resolución, con el matiz relativo al artículo 57 de la NFIPAJD.

## CONSULTAS COMISIÓN DE COORDINACIÓN Y EVALUACIÓN NORMATIVA

CONSULTA 2022.3.5 - IRPF. Administración competente para la exacción del IRPF, en la opción conjunta o individual, en el supuesto de un matrimonio cuyos cónyuges tienen su residencia habitual en territorios diferentes, común en un caso y foral en otro

### HECHOS PLANTEADOS

El consultante, persona física con domicilio en Bizkaia, presentó consulta tributaria en la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del País Vasco, en la que expone que su esposa está empadronada, reside y trabaja en la Comunidad Autónoma de Cantabria desde el 1 de enero de 2021, habiendo notificado en su día el cambio de residencia de Bizkaia a Cantabria.

Por otra parte, el consultante manifiesta estar empadronado, residir y trabajar de lunes a viernes en Bizkaia, estando la mayoría de sábados y domingos en Cantabria junto con su esposa e hijos.

### CUESTIONES PLANTEADAS

El consultante desea conocer:

1. En caso de confeccionar la declaración conjunta, si deben realizarla en Bizkaia o bien en Cantabria.
2. En caso de presentar las declaraciones de forma individual, si su esposa debe realizarla en Cantabria y él en Bizkaia.

### CONTESTACIÓN

El Concierto Económico, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece en su artículo 6 lo siguiente:

“Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del

territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco. Dos. Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, se entenderá competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa.”

En consecuencia, para la resolución de la presente consulta, la primera cuestión que se ha de dilucidar es el lugar donde se encuentra la residencia habitual cada uno de los cónyuges, conforme a las disposiciones contenidas en el Concierto Económico.

En relación con la residencia habitual, el apartado Uno del artículo 43 del Concierto Económico establece:

“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 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".

En base a lo establecido en este precepto, el consultante y su esposa deberán ser considerados residentes habituales en aquel territorio en el que hayan 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.

Sólo si por aplicación del criterio de permanencia no es posible determinar la residencia deberá acudirse al de ubicación del principal centro de intereses.

Finalmente, si tampoco a través de este segundo criterio es posible fijar la residencia, se deberá presentar la autoliquidación del impuesto atendiendo a la última residencia 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, en el supuesto de tributación individual, si de acuerdo con los datos aportados por el consultante en su escrito de consulta consideramos que durante el año 2021 habría permanecido más tiempo en territorio foral que en territorio común y que, por ello, debería ser considerado residente habitual en el País Vasco, la exacción del IRPF de ese ejercicio correspondería a la Diputación Foral competente por razón del territorio, debiendo el consultante cumpli-

mentar las obligaciones derivadas de este impuesto ante la hacienda foral y aplicando para ello la normativa foral correspondiente. A estos efectos, los fines de semana que el consultante se traslada físicamente a Cantabria para estar con su esposa e hijos se considerarían ausencias temporales de la residencia habitual y, por tanto, computarían como días de residencia en el País Vasco.

Igualmente, si de acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta consideramos que la esposa del consultante ha permanecido más tiempo en territorio común que en territorio foral durante el año 2021, ésta sería considerada residente habitual en territorio común y estaría obligada a autoliquidar el impuesto ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria de acuerdo con lo establecido en la normativa estatal.

Por el contrario, en el supuesto de opción por la tributación conjunta, considerando que de los hechos descritos por el consultante se podría deducir que éste cumple el requisito de permanencia en territorio foral y su esposa en territorio común, conforme al apartado Dos del artículo 6 del Concierto Económico citado, será necesario que cada uno de los cónyuges calcule su base liquidable individual según la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que le sea aplicable, con el único objeto de comparar cuál de las dos resulta mayor y con ello así determinar ante qué Administración tributaria se habrá de presentar la correspondiente autoliquidación conjunta. De este modo, el consultante debería determinar su base liquidable individual aplicando la normativa foral del impuesto mientras que su esposa calcularía la suya de acuerdo con la normativa estatal.

Si la base liquidable individual del consultante resultase superior a la de su esposa la unidad familiar habría de autoliquidar el impuesto a la Diputación Foral competente por razón del territorio aplicando la normativa foral correspondiente. Por el contrario, si la base liquidable de la esposa del consultante fuese superior a la del consultante la unidad familiar habría de presentar la autoliquidación ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, conforme a lo establecido en la normativa estatal.

Lo que comunico a Vd. con el alcance y efec-

tos previstos en el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el artículo 86 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.



## RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
1/2021	35/2019		<a href="#">R 1/2021</a>
2/2021	36/2019	Terminación del conflicto y archivo de actuaciones acordado por la Junta Arbitral, tras la aceptación por parte de una de las administraciones tributarias en conflicto del cambio de domicilio del obligado tributario (persona jurídica) instado por la otra administración.	<a href="#">R 2/2021</a>
3/2021	37/2019		<a href="#">R 3/2021</a>
4/2021	37/2012	Discrepancia sobre el domicilio fiscal de una persona jurídica. Se resuelve que el obligado tributario trasladó el domicilio fiscal de territorio foral a territorio común, con efectos desde el cambio de su domicilio social.	<a href="#">R 4/2021</a>
5/2021	46/2012	La cuestión de fondo originaria del conflicto es la discrepancia sobre la determinación del porcentaje de volumen de operaciones. Se acuerda el archivo del conflicto negativo por extinción de la personalidad jurídica del actor. Considera la JACE que no existen terceros perjudicados y que las Administraciones no son terceros interesados personados ya que hicieron dejación de sus facultades de plantear conflicto, lo que debieron hacer si estaban en desacuerdo con las cantidades exaccionadas.	<a href="#">R 5/2021</a>
6/2021	49/2017	Incidente de ejecución instado por el obligado tributario. La cuestión de fondo de la que trae causa estriba en la discrepancia entre administraciones sobre la valoración de operaciones vinculadas y afecta asimismo a la interpretación sobre la colaboración entre las administraciones en estos casos, frente a los ajustes unilaterales sin dar parte a la otra administración. La JACE acuerda la inadmisión del incidente de ejecución por haberse planteado antes de la entrada en vigor de la modificación del art. 68 del Concierto, declarando la terminación y archivo de actuaciones.	<a href="#">R 6/2021</a>
7/2021	4/2017	El origen del conflicto es una consulta tributaria sobre la localización de operaciones a efectos de la exacción del IVA en las entregas intracomunitarias de vehículos nuevos (Sentencia ROVER). La JACE desestima la tramitación por el procedimiento abreviado. Declara la JACE que, partiendo de la premisa de que el almacenamiento de los vehículos en una localización concreta no añade valor comercial alguno, se atenderá al lugar desde el que se ponen los vehículos a disposición de los adquirentes, que, dada la particularidad del bien de que se trata, se localiza en el lugar donde el comercializador tiene los medios humanos y materiales que utiliza en la labor de comercialización, con independencia del lugar donde se encuentren los vehículos.	<a href="#">R 7/2021</a>
8/2021	47/2020	Incidente de ejecución planteado por un obligado tributario (OT) en relación con una resolución de la JACE que inadmitió su planteamiento de conflicto derivado de un supuesto en que ambas administraciones reclaman la competencia para la exacción del IVA. La JACE también inadmite el incidente de ejecución planteado por el OT por falta de competencia. No obstante, en el acuerdo manifiesta que la ejecución de la resolución en cuestión por parte de una de las administraciones ha sido incorrecta, pues no ha prescrito el derecho del obligado a la obtención de la devolución de ingresos indebidos, por lo que aún podría iniciarse el procedimiento de revisión de oficio de actos nulos a fin de acomodar la actuación administrativa a la legalidad.	<a href="#">R 8/2021</a>

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
9/2021	1/2014		<a href="#">R 9/2021</a>
10/2021	2/2014		<a href="#">R 10/2021</a>
11/2021	3/2014		<a href="#">R 11/2021</a>
12/2021	4/2014		<a href="#">R 12/2021</a>
13/2021	2/2016		<a href="#">R 13/2021</a>
14/2021	3/2016		<a href="#">R 14/2021</a>
15/2021	4/2016		<a href="#">R 15/2021</a>
16/2021	5/2016		<a href="#">R 16/2021</a>
17/2021	40/2016		<a href="#">R 17/2021</a>
18/2021	9/2018		<a href="#">R 18/2021</a>
19/2021	10/2018		<a href="#">R 19/2021</a>
20/2021	11/2018		<a href="#">R 20/2021</a>
21/2021	12/2018		<a href="#">R 21/2021</a>
22/2021	13/2018		<a href="#">R 22/2021</a>
23/2021	14/2018		<a href="#">R 23/2021</a>
24/2021	15/2018		<a href="#">R 24/2021</a>
25/2021	16/2018		<a href="#">R 25/2021</a>
26/2021	17/2018		<a href="#">R 26/2021</a>
27/2021	22/2018		<a href="#">R 27/2021</a>
28/2021	26/2018		<a href="#">R 28/2021</a>
1/2022	26/2015	Discrepancia sobre el domicilio fiscal de una persona jurídica. La JACE evalúa los principales elementos determinantes de dónde está efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. Declara que el domicilio fiscal se localiza en territorio común, por coincidir en dicho territorio la residencia del administrador único de la sociedad, el lugar donde el asesor presta sus servicios y el lugar donde tiene la sociedad su única oficina en la que reciben y remiten los pedidos.	<a href="#">R 1/2022</a>
2/2022	17/2015	Modificación de la proporción provisional de tributación de IVA en las autoliquidaciones mensuales (art. 29.Dos del Concierto Económico). La JACE acuerda archivar el conflicto por concurrir simultáneamente la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, al no servir para la finalidad del art. 29.Dos del CE, así como la falta de competencia de la JACE para resolver un conflicto que no se plantea en ocasión de la resolución de una consulta sobre los puntos de conexión [art. 64.b) del Concierto Económico].	<a href="#">R 2/2022</a>
3/2022	23/2013	Competencia para la exacción de las retenciones en el IRPF de los rendimientos de trabajo correspondientes a servicios prestado en un buque. Cuestión ya resuelta por la JACE y ratificada en Sentencia del Tribunal Supremo. La competencia para la exacción de las retenciones corresponde a la administración tributaria del lugar en que se localiza el puerto al que está adscrito el buque en el que los trabajadores están embarcados.	<a href="#">R 3/2022</a>
4/2022	21/2018	Retenciones en el IRPF de los rendimientos del trabajo derivados de trabajos o servicios prestados en buques. Extensión de efectos. La JACE declara que son extensivos a los dos conflictos analizados los efectos de una resolución firme previa recaída sobre una cuestión que guarda identidad de razón con aquéllos y concluye que la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos del trabajo prestado a bordo de un buque, corresponden a la Administración del territorio en el que radique el puerto base al que esté adscrito el buque.	<a href="#">R 4/2022</a>
5/2022	24/2018		<a href="#">R 5/2022</a>

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
6/2022	6/2018	Competencia para la exacción de las retenciones en el IRPF de los rendimientos del trabajo: i) derivados de trabajos o servicios prestados en buques y ii) derivados de trabajos prestados en los puertos (no en los buques). La JACE declara que en el caso i), ya resuelto, la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF corresponden a la administración del territorio en el que radique el puerto base al que esté adscrito el buque y en el caso ii), la competencia corresponde a la Administración del lugar donde el trabajador presta sus servicios (regla general del artículo 7.Uno.a) del Concierto Económico).	<a href="#">R 6/2022</a>
7/2022	7/2019	Competencia para la exacción de las retenciones en el IRPF de los rendimientos de trabajo correspondientes a servicios prestado en un buque. Supuesto en el que el puerto base se localiza en Francia. La JACE interpreta el art. 5.5 del Convenio de Doble Imposición entre el Reino de España y la República de Francia, en el sentido de que la entidad no residente actúa en España por medio de un establecimiento permanente ubicado en territorio foral, al que está adscrita toda la tripulación residente que presta sus servicios en los buques del no residente.	<a href="#">R 7/2022</a>
8/2022	14/2019	El origen del conflicto estriba en la discrepancia original sobre la calificación de una operación de adquisición de un inmueble y su sujeción al IVA o al ITP, a efectos de determinar la competencia de exacción. Con posterioridad al planteamiento del conflicto negativo, una de las administraciones dictó acuerdo estimatorio de la solicitud de devolución de ingresos indebidos. El obligado tributario presentó escrito de desistimiento por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, al haber desaparecido la discrepancia sobre la calificación de la operación objeto de controversia. La JACE acuerda la terminación del conflicto y el archivo de las actuaciones.	<a href="#">R 8/2022</a>
9/2022	25/2012	Discrepancia original sobre el domicilio fiscal de una persona jurídica y la fecha de efectos. En el trámite de alegaciones iniciales, una de las administraciones presenta escrito de allanamiento, aceptando la pretensión de la otra administración. La JACE acuerda archivar el expediente por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, motivada por el referido allanamiento.	<a href="#">R 9/2022</a>
10/2022	32/2016	Discrepancia en relación con el cambio de domicilio fiscal de una persona física, a efectos de determinar la competencia para la exacción del IRPF. Conflicto negativo interpuesto por el obligado tributario. La JACE considera que una administración no puede realizar una actuación liquidatoria atribuyéndose la competencia de exacción en contra del domicilio declarado por el obligado por entender que es erróneo; sino que primero debe adquirir la competencia a través de la tramitación del procedimiento de cambio de domicilio y, solo entonces, con posterioridad, realizar la actuación liquidatoria que estime oportuna.	<a href="#">R 10/2022</a>
11/2022	34/2018	Retenciones en el IRPF de los rendimientos del trabajo derivados de trabajos o servicios prestados en buques. Extensión de efectos. La JACE declara que son extensivos al conflicto analizado los efectos de una resolución firme previa recaída sobre una cuestión que guarda identidad de razón con aquél y concluye que la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos del trabajo prestado a bordo de un buque, corresponden a la Administración del territorio en el que radique el puerto base al que esté adscrito el buque.	<a href="#">R 11/2022</a>
12/2022	30/2020	Competencia para la devolución de la monetización de la deducción por gastos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) regulada en la normativa del Impuesto de Sociedades (IS) de la Administración del Estado, en el supuesto de un obligado tributario que tributa en proporción al volumen de operaciones. La JACE, entre otras cosas, desestima que la monetización tenga la naturaleza de subvención y declara la competencia de la administración foral con competencia exaccionadora respecto al IS, en los supuestos de aplicación de normativa común, para devolver en la proporción de tributación del obligado que le corresponde, el importe de la monetización de la deducción por actividades de I+D+i.	<a href="#">R 12/2022</a>
13/2022	35/2021		<a href="#">R 13/2022</a>

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
14/2022	21/2015	Discrepancia original sobre la localización de las operaciones en el ámbito de la actividad de comercialización de gas. Con posterioridad al planteamiento del conflicto, en el trámite de alegaciones, se allana la administración que inicialmente sostenía que la localización de las operaciones radica donde se encuentran los medios materiales y humanos para realizar la actividad de comercialización del gas. Resalta la JACE que es una cuestión pacífica doctrinal y jurisprudencialmente que la localización de las entregas de gas se produce en el lugar en el que se halle el contador del consumidor. Resuelve el archivo del conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento derivado del referido allanamiento.	<a href="#">R 14/2022</a>
15/2022	22/2015	Discrepancia original sobre la localización de las operaciones en el ámbito de la actividad de comercialización de carburantes. Con posterioridad al planteamiento del conflicto, en el trámite de alegaciones, se allana la administración que inicialmente sostenía que las operaciones no tenían la calificación de entregas de bienes sino de prestaciones de servicios de carácter financiero localizados en las oficinas situadas fuera de territorio foral. Resalta la JACE que es una cuestión pacífica doctrinal y jurisprudencialmente que la localización de las entregas de carburante por el obligado tributario a sus clientes se produce en las estaciones de servicio desde las que se les suministra el producto. Resuelve el archivo del conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento derivado del referido allanamiento.	<a href="#">R 15/2022</a>
16/2022	18/2016 47/2015	Conflicto sobre la localización de operaciones de venta y reparación de vehículos industriales y sus repuestos (Sentencia ROVER). La JACE acuerda declarar que las reparaciones se realizan en el lugar donde materialmente se lleven a cabo, y las ventas de vehículos y repuestos se localizan donde se realice la labor comercial al cliente final.	<a href="#">R 16/2022</a>
17/2022	31/2018	Conflicto sobre el traslado de saldos IVA en un supuesto de cambio de domicilio fiscal, en concreto en relación con la devolución de cuotas de IVA repercutido (antes del cambio de domicilio) que han quedado sin efecto por la resolución de un contrato inmobiliario (con posterioridad al cambio de domicilio). Conflicto negativo promovido por el obligado tributario.	<a href="#">R 17/2022</a>
18/2022	78/2021	Conflicto negativo sobre la determinación de la residencia habitual. Respecto a la admisión a trámite del conflicto, la JACE sostiene que resulta posible plantear un conflicto negativo con un simple acuerdo liquidatorio de ambas administraciones denegando su competencia, a pesar de que ninguna haya declarado su incompetencia a favor de la otra. De igual manera, también es posible plantear un conflicto negativo cuando ambas administraciones se consideren competentes, y normalmente ambas actúen frente al obligado, pero ninguna promueva un conflicto positivo.	<a href="#">R 18/2022</a>
19/2022	15/2016	Conflicto relativo a la competencia inspectora y las actuaciones de comprobación realizadas por la Administración sin competencia inspectora. En el texto de la resolución, la JACE repasa la evolución del alcance de las competencias de gestión y de inspección desde la perspectiva del Concierto y resuelve declarando que el requerimiento de información realizado por la administración sin competencia inspectora así como la comprobación limitada exceden del ámbito de competencias que el Concierto Económico atribuye a la administración con competencia de acción y gestión, pero no de inspección.	<a href="#">R 19/2022</a>
20/2022	35/2015	Retenciones del trabajo en el IRPF correspondientes a servicios prestados por personal comercial. Aplicación de la regla residual o de la regla general del artículo 7.Uno.a) del Concierto Económico. Considera la JACE que, en el supuesto en cuestión, resulta acreditado que la asistencia de los comerciales destinados en territorio común a la central localizada en territorio foral ha tenido por objeto la realización de actividades complementarias o accesorias a su desempeño y, además, ha supuesto un tiempo realmente residual en consideración a su jornada de trabajo en cómputo anual, por lo que no puede ampararse en ello la aplicación de la regla supletoria en detrimento de la principal.	<a href="#">R 20/2022</a>

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
21/2022	35/2016	Retenciones del trabajo en el IRPF correspondientes a trabajos prestados en el extranjero antes de la modificación del art. 7.Uno.a) del Concierto. La JACE argumenta la aplicación como parámetro interpretativo respecto de períodos anteriores, de la nueva regla establecida en 2017 en el Concierto Económico relativa a las retenciones del trabajo correspondientes a servicios prestados en el extranjero (centro de trabajo de adscripción). Declara que la competencia de exacción de las retenciones por trabajo personal de los trabajadores que presten sus servicios en el extranjero corresponde a la administración donde se halle ubicado el centro de trabajo al que estén adscritos los trabajadores.	<a href="#">R 21/2022</a>
22/2022	33/2017	Retenciones del trabajo en el IRPF correspondientes a trabajos prestados en un buque con puerto base en territorio foral por personal residente en territorio común, antes de la modificación del art. 7.Uno.a) del Concierto Económico. Respecto a la legitimidad para solicitar la extensión de efectos, interpreta la JACE que no procede la extensión de efectos solicitada porque, en su redacción vigente en el momento al que se refiere el conflicto la legitimidad para solicitarla correspondía exclusivamente a quien hubiera interpuesto el conflicto y no a la parte demandada. Respecto a la cuestión de fondo, recuerda la JACE que se trata de una cuestión ya resuelta y declarada conforme por el Tribunal Supremo: la Administración competente para exaccionar las retenciones del trabajo de los trabajadores que prestan servicios en buques o embarcaciones es la que corresponde al puerto base al que estuviera adscrito el buque, que, a tales efectos, tenía la consideración de centro de trabajo.	<a href="#">R 22/2022</a>
23/2022	2/2015 27/2016	Retenciones trabajo en el IRPF correspondientes a trabajos prestados en la modalidad de teletrabajo, antes de la modificación del art. 7.Uno.a) del Concierto Económico. Acumulación de dos expedientes. Tras un análisis conceptual sobre la prestación de servicios de los empleados por la modalidad de teletrabajo, sostiene la JACE que existía una laguna normativa que, siguiendo el criterio señalado por el Tribunal Supremo, debía ser llenada por el intérprete o por el aplicador del Derecho y que, el criterio del centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador es el que mejor se compadece con la necesaria objetividad o seguridad que debe tener el empleador a la hora de cumplir su obligación de practicar la retención e ingresarla en la administración competente para la exacción.	<a href="#">R 23/2022</a>
24/2022	28/2017	Retenciones del trabajo en el IRPF correspondientes a trabajos prestados en el extranjero antes de la modificación del art. 7.Uno.a) del Concierto Económico. Respecto a la admisibilidad del conflicto negativo, mantiene la JACE que los conflictos negativos también se pueden producir cuando dos administraciones se consideren competentes respecto del obligado tributario (R 8/2022) y declara que la competencia de exacción de las retenciones por trabajo personal de los trabajadores que presten sus servicios en el extranjero corresponde a la administración donde se halle ubicado el centro de trabajo al que estén adscritos los trabajadores.	<a href="#">R 24/2022</a>
25/2022	34/2017	Retenciones del trabajo en el IRPF correspondientes a trabajos prestados en buques con puerto base en territorio foral, antes de la modificación del art. 7.Uno.a) del Concierto Económico. Conflictos similares al resuelto por la JACE en la R 22/2022 con similares planteamientos y argumentaciones. La JACE también rechaza la legitimidad de la administración demandada para solicitar la extensión de efectos. Respecto al fondo del conflicto, declara que la competencia de exacción de las retenciones por rendimientos de trabajo de pescadores-marneros que presten sus servicios en barcos que faenan en aguas internacionales corresponde a la administración donde se halle ubicado el puerto base del barco.	<a href="#">R 25/2022</a>
26/2022	3/2018		<a href="#">R 26/2022</a>



## ESTADÍSTICAS

## RECAUDACIÓN DE LA CAE POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN 2021

## I. DATOS GLOBALES DE LA RECAUDACIÓN 2021

Al cierre del ejercicio de 2021, la recaudación consolidada por tributos concertados de las diputaciones forales ascendió a 15.963.209 miles de euros, lo que ha supuesto un aumento interanual del 14,4% y una ejecución sobre la previsión realizada en octubre de 2020 del 102,5% (112,0% sobre presupuesto).

EJERCICIO 2021

(miles de euros)	Presupuesto	Previsión Cierre	Recaudación	% sobre Presupuesto	% sobre Previsión CVFP octubre
Recaudación total por tributos concertados	14.250.073	15.578.840	15.963.209	112,0	102,5

Respecto a la previsión de octubre de 2020, tanto la imposición directa como la indirecta han mostrado una progresión mejor que la esperada, 102,5% y 102,6%, respectivamente.

## VARIACIÓN RECAUDACIÓN 2021/2020

(miles de euros)	Recaudación 2021	Recaudación 2020	Diferencia	% Variación
IRPF	6.114.393	5.650.225	464.168	8,2
I. Sociedades	1.155.151	1.042.548	112.603	10,8
IVA	6.256.924	5.163.765	1.093.159	21,2
II.EE. Fabricación e I.E. Electricidad	1.521.390	1.327.015	194.375	14,6
Otros impuestos	915.351	765.698	149.653	19,5
<b>Recaudación total</b>	<b>15.963.209</b>	<b>13.949.250</b>	<b>2.013.958</b>	<b>14,4</b>
Imposición directa	7.735.340	7.100.312	635.028	8,9
Imposición indirecta	8.136.336	6.772.485	1.363.851	20,1
Tasas y otros ingresos tributarios	91533	76.453	15.079	19,7

Los factores más relevantes que han impulsado el incremento de la recaudación en 2021 han sido los siguientes:

- La recuperación parcial de la economía vasca (+5,6%, según las Cuentas trimestrales publicadas por el EUSTAT) y la escalada de precios en los últimos meses del año.

- El diferimiento de ingresos de 2020 a 2021 derivados de la aprobación de medidas tributarias en el año anterior con el objetivo de facilitar liquidez a los contribuyentes en el contexto de la pandemia.

- La entrada de ingresos extraordinarios derivados de la aprobación de Actas Únicas de 2019 y de la concertación con el Estado del régimen de IVA MOSS/OSS.

Corregida la distorsión del impacto de los ingresos extraordinarios, el crecimiento de la recaudación total por tributos concertados en la CAE ha sido del 10,8%.

Respecto a 2019, año previo a la pandemia, el balance ha resultado positivo ya que se han ingresado 493,6 millones de euros más y el aumento interanual ha sido del 3,2%. Si no se consideran los ingresos extraordinarios, no obstante, la evolución de la recaudación refleja un nivel ligeramente inferior al de 2019 (-11,1 millones de euros).

En un análisis más pormenorizado se observa que todos los grandes apartados que componen la recaudación por tributos concertados han cerrado el año con una evolución muy favorable: imposición directa (+8,9%), imposición indirecta (+20,1%) y total de tasas y otros ingresos (+19,7%).

Dentro de la imposición directa, los dos principales impuestos han contribuido de forma bastante equilibrada al avance de la recaudación: IRPF (+8,2%) e impuesto sobre sociedades (+10,8%). En ambos impuestos se ha reflejado la recuperación en la distribución de dividendos, la mejora de la rentabilidad de los fondos de inversión y un menor volumen de devoluciones materializado en las campañas de los mismos.

Los ingresos por retenciones de rendimientos de trabajo, el componente más relevante del IRPF, han registrado una evolución más moderada (+6,1%).

Respecto al año previo a la pandemia, la recaudación total por impuestos directos se sitúa un 4.4% por encima. En el caso del IRPF, la re-

cuperación ha sido aún mayor (+7,0%), mientras que los ingresos por el impuesto sobre sociedades todavía se hallan lejos de los de 2019 (-11,4%) como consecuencia del importante deterioro de los beneficios empresariales en 2020.

En el apartado de la imposición indirecta, destaca sobremanera el intenso crecimiento de la recaudación por el total de IVA (+21,2%) respecto a 2020. Este comportamiento se ha sustentado, por un lado, en la contabilización de algunos ingresos extraordinarios procedentes de las Actas Únicas de 2019 y de la concertación con el Estado del régimen de IVA MOSS/OSS, y, por otro, en el dinamismo del consumo interior de la economía vasca (+4,8%).

También de dos dígitos (+14,6%) ha resultado la tasa de aumento del total de impuestos especiales (gestión propia más ajustes con el Estado) que gravan determinados consumos específicos. En el desglose por impuestos se observa, no obstante, una aportación opuesta de los principales impuestos del apartado. Así, mientras que la recaudación por el impuesto sobre hidrocarburos ha mostrado un fuerte crecimiento (+25,5%), el impuesto especial sobre el tabaco ha registrado una contribución negativa (-4,8%).

En comparación con 2019, la recaudación global por impuestos indirectos se sitúa por encima (+2,3%), al igual que el IVA (+3,8%) – el impuesto de mayor peso relativo del apartado -. Los ingresos de la agrupación de impuestos especiales de fabricación y sobre la electricidad, sin embargo, no han conseguido alcanzar todavía el nivel de dicho año (-4,9%).

En el análisis territorial, se ha observado que todos los territorios han cerrado el año con tasas de recaudación muy positivas superando, además, con holgura las previsiones de octubre de 2021.

**COMPARATIVA RECAUDACIÓN TRIBUTOS CONCERTADOS  
POR TERRITORIOS HISTÓRICOS: 2021**

DISTRIBUCIÓN TERRITORIAL	Araba	Bizkaia	Gipuzkoa
Participación relativa	15,6%	51,0%	33,4%
Variación interanual	13,4%	14,2%	15,2%
Ejecución presupuestaria	110,1%	110,8%	114,9%
Ejecución sobre la previsión de octubre	101,8%	102,2%	103,2%

Por IRPF se ha recaudado un 8,2% más que en 2020, y, además, todos los conceptos impositivos del impuesto han reflejado una contribución positiva al avance de la recaudación total por IRPF

II. IRPF

Por IRPF se ha recaudado un 8,2% más que en 2020, y, además, todos los conceptos impositivos del impuesto han reflejado una contribución positiva al avance de la recaudación total por IRPF.

**Recaudación de la CAE por IRPF**

**Periodo 2010 - 2021**

Año	Recaudación (miles de euros)	Incremento interanual
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%)
2021	6.114.393	8,2%

La recaudación por IRPF ha representado más de tres cuartas partes de la recaudación por impuestos directos (79,0%) y más de la tercera parte de la recaudación total de 2021 (38,3%).

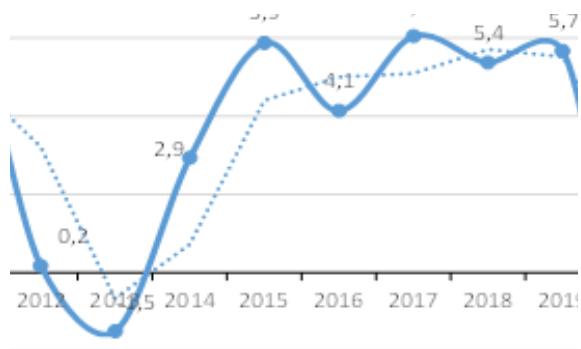
En lo que se refiere al componente más importante del impuesto, esto es, las retenciones por rendimientos del trabajo, han finalizado el año con un crecimiento del 6,1% gracias fundamentalmente a la positiva evolución del mercado de trabajo. La ocupación en la CAE se ha incrementado un 3,0% en el segundo trimestre y un 3,6% en el tercero, y al mismo tiempo, las retribuciones salariales han estado aumentando en un porcentaje cercano al 1,0%. A ello se ha unido la significativa caída respecto al año anterior en el número de asalariados sometidos a ERTE cuyas rentas están sujetas a tipos de retención muy exiguos o, incluso, nulos.

La evolución de la recaudación por retenciones de rendimientos de capital mobiliario ha sido positiva en 2021 (+17,3%) por la recuperación durante este año del reparto de dividendos en muchas sociedades.

También los ingresos por retenciones sobre ganancias patrimoniales han aumentado de forma importante (+58,2%) debido al favorable comportamiento de la rentabilidad de los fondos de inversión durante el año.

### Evolución de la recaudación por el IRF

Periodo 2010 - 2021



La recaudación por pagos fraccionados ha finalizado el año con un incremento del 23,6% pese a la prórroga durante gran parte de 2021 de la exoneración de pagos aprobada el año anterior, la cual originó en dicho año una relevante disminución de ingresos (-37,2%).

Por último, el saldo de la cuota diferencial neta ha sido favorable (+73,5%) ya que el volumen de devoluciones realizadas por el impuesto se ha reducido un 4,6%. Los ingresos, por su parte, apenas han registrado una ligera caída interanual (-0,6%). Con respecto a 2019, año previo a la pandemia, el balance de la cuota diferencial neta ha sido aún más positivo (+87,0%).

Evolución de la cuota diferencial neta  
IRPF

	(miles de euros)		(tasas de variación anual)
	2020	2021	
Recaudación líquida	(46.673)	(12.379)	73,5%
Recaudación íntegra y residuos	816.581	811.297	(0,6%)
Devoluciones	(863.254)	(823.676)	4,6%

El cuadro adjunto resume la evolución de las devoluciones practicadas a lo largo del ejercicio:

### Devoluciones por IRPF

2021

(miles de euros)

#### Renta - 19

Enero/marzo 7.405

#### Renta - 20

Abril 313.153

Mayo 243.854

Junio 204.468

Julio/diciembre 54.796

### III. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las diputaciones forales han recaudado por el impuesto sobre sociedades a 31 de diciembre de 2021 un total de 1.155.151 miles de euros, lo que supone 112.603 miles de euros más que en el año anterior, esto es, una tasa interanual del 10,8%.

**Recaudación de la CAE por IS**  
Periodo 2010 - 2021

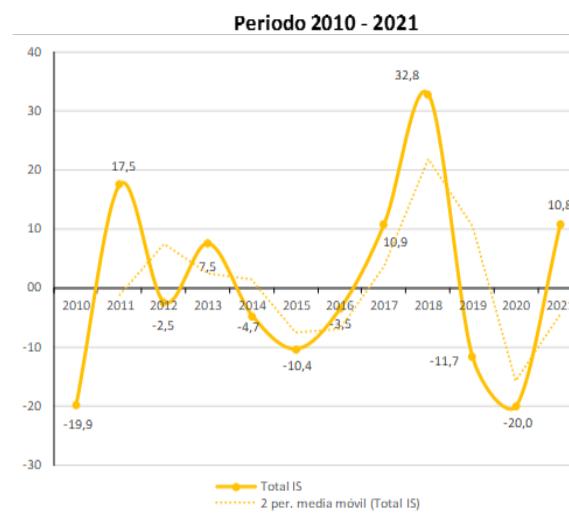
Año	Recaudación (miles de euros)	Incremento interanual
2010	987.056	(19,9%)
2011	1.160.259	17,5%
2012	1.131.784	(2,5%)
2013	1.216.937	7,5%
2014	1.159.223	(4,7%)
2015	1.039.051	(10,4%)
2016	1.002.703	(3,5%)
2017	1.111.661	10,9%
2018	1.476.010	32,8%
2019	1.303.792	(11,7%)
2020	1.042.548	(20,0%)
2021	1.155.151	10,8%

Todos los componentes del impuesto han reflejado incrementos recaudatorios, siendo especialmente elevados los correspondientes a retenciones de ganancias patrimoniales (+58,2%) y a retenciones por rendimientos de capital mobiliario (+17,3%) – los cuales se distribuyen a partes iguales entre IRPF e IS –. La evolución de estos componentes explica en gran parte el recorrido muy positivo del global del impuesto.

Todos los componentes del impuesto han reflejado incrementos recaudatorios, siendo especialmente elevados los correspondientes a retenciones de ganancias patrimoniales (+58,2%) y a retenciones por rendimientos de capital mobiliario (+17,3%) – los cuales se distribuyen a partes iguales entre IRPF e IS –. La evolución de estos componentes explica en gran parte el

recorrido muy positivo del global del impuesto.

#### Evolución de la recaudación por el IS. CAE



Respecto a la cuota diferencial neta, su avance ha resultado más moderado (+7,4%) y está estrechamente relacionado con una significativa reducción en el volumen de devoluciones materializado en 2021 (-32,3%) que traducido, en términos absolutos, representa una caída de las devoluciones de cerca de cien millones de euros.

Los ingresos brutos por este concepto, por su parte, se han visto reducidos en un 3,8% como consecuencia del negativo resultado de la campaña de sociedades fruto, a su vez, de la caída de los beneficios societarios en 2020.

#### Evolución de la cuota diferencial neta

##### Impuesto sobre sociedades

	(miles de euros)		(tasas de var. anual)
	2020	2021	
Recaudación líquida	781.008	838.808	7,4%
Recaudación íntegra y residuos	1.087.933	1.046.451	(3,8%)
Devoluciones	(306.925)	(207.643)	32,3%

#### IV. IMPUESTO SOBRE VALOR AÑADIDO

La recaudación total por IVA se ha situado en 6.256.924 m€, lo que ha supuesto un incremento del 21,2% respecto al ejercicio 2020, y una ejecución sobre la previsión de cierre del CVFP del 102,5% (113,5% sobre el presupuesto de 2021).

##### Evolución de la recaudación de gestión propia

	IVA		
	(miles de euros)	(tasas de variación anual)	
	2020	2021	Δ%
Recaudación líquida	3.534.767	4.152.038	17,5%
Recaudación íntegra y residuos	5.476.880	6.202.077	13,2%
Devoluciones	(1.942.113)	(2.050.039)	(5,6%)

La recaudación acumulada por IVA de gestión propia ha cerrado el año con un aumento del 17,5% (+617,3 M€) respecto al año anterior. Por tanto, se ha mejorado la tasa prevista en el CVFP de 15 de octubre del 2021 (+16,1%; +49 millones de euros respecto a la previsión). Esta importante expansión recaudatoria del impuesto se ha basado en gran medida – en cerca de dos terceras partes – en un factor circunstancial como es la contabilización en mayo de ingresos adicionales procedentes de las Actas Únicas de 2019. Sin considerar estos ingresos, la tasa de incremento de la recaudación ha sido notablemente inferior (+6,1%). Respecto a 2019, la recuperación de la recaudación por este impuesto – sin incluir los ingresos extraordinarios – estaría todavía en un punto lejano (-9,1%).

Por componentes, la recaudación bruta ha aumentado un 13,2%. Sin considerar los ingresos procedentes de las Actas Únicas de 2019, la tasa de incremento de los ingresos ha evolucionado de forma sustancialmente más moderada (+5,4%), estando más en línea con la evolución del consumo final de la economía vasca en 2021 (+4,8%).

Respecto al año previo a la pandemia y sin incluir los ingresos extraordinarios, la tasa muestra una caída del 6,2%.

En lo que se refiere a las devoluciones, el volumen de las mismas ha aumentado un 5,6% a nivel de la comunidad, siendo destacable el crecimiento en el Territorio Histórico de Gipuzkoa (+16,6%). Respecto al año previo a la pandemia, las devoluciones realizadas son ligeramente superiores (+1,4%).

En cuanto al Ajuste IVA con el Estado, el importe ingresado por las diputaciones forales ha aumentado respecto a 2020 un 29,2%, con un incremento similar en los dos apartados que componen el ajuste: importaciones (+29,5%) y operaciones interiores (+28,7%).

La evolución del ajuste IVA se ha visto favorecida, principalmente, por la fuerte expansión de las importaciones en el Estado y por la incidencia en el ajuste por operaciones interiores del cómputo de ingresos adicionales (+104,7 millones de euros) procedentes de la concertación con el Estado del régimen de IVA MOSS/OSS a mediados de año.

También en comparación con los ingresos previos a la pandemia se ha producido un avance recaudatorio (+10,8%).

##### Evolución de la recaudación por el IVA. CAE.

Periodo 2010 - 2021



\* Para el periodo 2011 - 2017 se han computado los importes íntegros de ajuste IVA calculados de acuerdo a la metodología establecida por la recaudación efectiva del ajuste en cada año, esta afectada por las retenciones/compensaciones entre Administraciones (2011 - 2016). Por la regularización de 2017 en un contexto de desacuerdos en la determinación de los cupos correspondientes al periodo de 2011 - 2016. Estas discrepancias se resolvieron en 2017 tras los acuerdos de la CMCE del 17 de mayo.

#### V. IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN e IE DE ELECTRICIDAD

El total de la recaudación de gestión propia por los impuestos especiales de fabricación y por el de electricidad se ha incrementado un 12,0% en 2021 (+203,0 M€) respecto al año anterior. Respecto al nivel recaudatorio logrado en 2019, año previo a la pandemia, la recaudación por estos impuestos ha disminuido ligeramente (-0,8%; -15,1 M€).

Evolución tasas interanuales (%)

Periodo 2014 - 2021

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Alcohol	(2,7)	(4,7)	(9,4)	(25,4)	(33,2)	23,4	(42,8)	35,0
Hidrocarburos	(0,1)	3,5	4,9	5,4	1,6	13,9	(12,6)	18,6
Tabaco	5,7	(3,9)	4,2	(4,4)	3,8	1,4	(6,0)	(9,8)
Cerveza	(26,2)	(16,5)	3,6	(7,7)	21,1	(37,2)	(22,9)	24,9
Electricidad	(16,3)	(12,9)	4,8	(2,7)	4,7	(5,5)	(12,2)	(9,1)
Media ponderada	0,9	0,9	4,6	2,8	2,0	10,5	(11,5)	12,0

La evolución de la recaudación por el impuesto especial de hidrocarburos de gestión propia ha sido especialmente positiva, con un incremento del 18,6% (+239,2 M€). El consumo de combustibles de automoción a noviembre había aumentado un 14,5%, dejando atrás el impacto sobre la recaudación que originaron las medidas de restricción de la movilidad aprobadas por los poderes públicos durante 2020.

A principios de año, la recaudación por el impuesto sobre labores del tabaco mostró elevadas tasas interanuales negativas que progresivamente se han ido moderando a lo largo del año hasta situarse en el cierre del año en el -9,8%.

En cuanto a la recaudación del impuesto que grava el consumo de alcohol, que tiene escaso peso recaudatorio, su variación interanual ha sido muy positiva hasta diciembre (+35,0%) al compararse con un periodo en el que la aplicación de medidas sanitarias contra la expansión de la pandemia tales como confinamientos, cierres temporales en el sector del ocio, limitaciones de aforos, etc. provocaron un descenso recaudatorio del 42,8%.

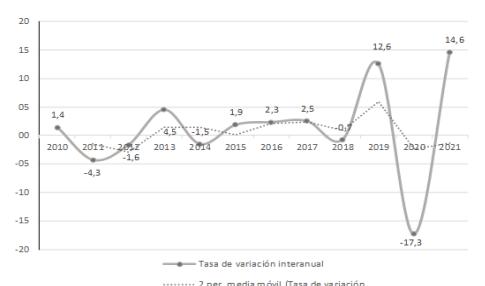
Parecida evolución, -por los mismos motivos- ha seguido la recaudación del impuesto que grava el consumo de cerveza, que en 2021 se ha incrementado un 24,9%, una tasa superior, en este caso, a la del retroceso registrado el año anterior (-22,9%).

El impuesto que grava el consumo de electricidad, por su parte, ha reflejado en 2021 una disminución recaudatoria del 9,1% al entrar en vigor en el último tramo del año una rebaja de tipos impositivos desde el 5,1127% al 0,5%.

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 siguiente gráfico:

Evolución de la recaudación por impuestos especiales de fabricación, electricidad e IVMHD\*

Periodo 2010 - 2021



## 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**

Periodo: 2010 - 2021

Año	Recaudación (miles de euros)	Incremento interanual
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%)
2021	915.351	19,5%

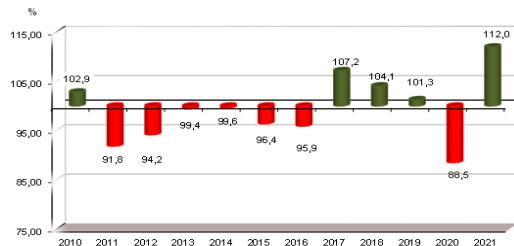
## VII. EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA EN 2021

La recaudación consolidada por gestión propia de las diputaciones forales ha quedado diez puntos porcentuales por encima de la cifra de su presupuesto inicial (110,0%).

El grado de ejecución correspondiente a la imposición directa se ha situado en el 111,8% sobre su partida presupuestaria, mientras que la ejecución del capítulo de impuestos indirectos ha sido del 107,8%.

El grado de ejecución del presupuesto inicial se incrementa en dos 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 han situado en un 136,8% del importe presupuestado) y las tasas y otros ingresos (112,6%).

**Evolución de la ejecución presupuestaria**  
Periodo 2010-2021



## RECAUDACIÓN DE LA CAE POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN EL PERÍODO ENERO-JUNIO DE 2022

Durante el primer semestre del año 2022, la recaudación líquida de las Diputaciones Forales por tributos concertados de los Capítulos I, II y III, ha ascendido a 6.433.119 m€ (miles de euros), lo que representa una tasa de variación interanual del 8,9% respecto a la acumulada a junio de 2021. Conviene precisar, no obstante, que en 2021 se produjeron ingresos extraordinarios por actas únicas en una cuantía relevante. Si no se tienen en cuenta estos ingresos, la tasa de variación resulta sustancialmente mayor (+16,8%).

En términos absolutos, el incremento de re-

caudación registrada ha sido de 526.927 m€, siendo la variación interanual por impuestos o grupos de impuestos la siguiente:

## VARIACIÓN DE LA RECAUDACIÓN EN TÉRMINOS ABSOLUTOS

	(miles de euros)	Enero/junio 22	Enero/junio 21
Total	526.927		
IRPF	202.933		
Impuesto sobre sociedades	23.596		
IVA	368.095		
Imp. espec. fabr. e imp. s/ electricidad	(62.593)		
Otros tributos e ingresos tributarios	(5.104)		

Como puede comprobarse en el cuadro anterior, los tres principales impuestos han reflejado aumentos recaudatorios.

El impuesto que ha realizado la mayor contribución, en términos absolutos, a la recaudación global ha sido el IVA. Su progresión -una vez que se elimina de la comparativa los ingresos extraordinarios por actas únicas computados en 2021-, de hecho, ha sido más positiva (768.095 m€).

El segundo impuesto que más ha crecido -en valores absolutos- ha sido el IRPF. El concepto principal del impuesto -las retenciones por rendimientos de trabajo- ha mostrado hasta junio una recaudación adicional de 157.553 miles de euros. El siguiente concepto que más ha aportado - los pagos fraccionados- se encuentra a gran distancia (19.240 miles de euros). El único concepto del impuesto que ha restado recaudación ha sido la cuota diferencial neta (-4.982,6 miles de euros).

En el apartado negativo, el resultado global por los impuestos especiales de fabricación ha registrado un saldo desfavorable (-62.593 miles de euros). La mayor parte de la detacción proviene del ajuste por el impuesto especial sobre hidrocarburos (-117.574 miles de euros) y del impuesto especial sobre la electricidad (-22.873 miles de euros).

En lo que se refiere a la gestión propia, las diputaciones forales han recaudado por tributos concertados 6.125.775 miles de euros, un 7,1% más que en el mismo periodo de 2021. Tanto la imposición directa como la indirecta han registrado in-

crementos recaudatorios, los cuales han sido de magnitud similar (7,7% y 6,5%, respectivamente).

En el análisis por impuestos, la recaudación obtenida por IRPF hasta junio de 2022 se ha incrementado un 9,2%, debido principalmente a la favorable evolución de algunos conceptos de menor peso específico del impuesto: retenciones por ganancias patrimoniales (+37,9%), pagos fraccionados (+31,5%) y gravamen especial sobre premios determinadas loterías (+158,0%).

Los pagos fraccionados por IRPF han realizado una relevante contribución positiva debido a que la comparación se realiza con un periodo afectado por una modificación normativa que exoneraba de realizar este pago.

El elevado incremento recaudatorio en las retenciones por ganancias patrimoniales se ha producido como consecuencia de algunos ingresos extraordinarios contabilizados en Gipuzkoa.

Los ingresos por retenciones de rendimientos de trabajo -el componente principal del impuesto- han mostrado una tasa de aumento del 5,8%, muy similar a la de mayo (6,0%). Hay que aclarar respecto a esta evolución que en Gipuzkoa, en mayo de 2021, se contabilizaron algunos ingresos atípicos por lo que la tasa de aumento en este territorio ha sido anómalamente reducida (2,4%), y, por tanto, también la de la CAE. Si de la comparativa interanual se excluye la recaudación de Gipuzkoa, el incremento se sitúa en un 7,6%, una tasa más acorde con el comportamiento del mercado de trabajo de la CAE.

Respecto a la cuota diferencial neta, el volumen de devoluciones correspondientes a la campaña de la renta materializado en el periodo de abril a junio ha sido superior respecto al mismo periodo de 2022 (+5,1 millones de euros) lo cual ha derivado en una cuota diferencial ligeramente más desfavorable (-0,7%).

La recaudación por impuesto sobre sociedades ha aumentado un 8,1% debido fundamentalmente a la progresión del concepto de retenciones por ganancias patrimoniales (+37,9%) que, a su vez, se deriva del cómputo de ingresos extraordinarios registrados en Gipuzkoa.

Por lo que se refiere a la cuota diferencial neta (+5,4%), la reducción en el volumen de devoluciones –principalmente– ha podido contrarrestar el negativo resultado del primer pago fraccionado de las sociedades sujetas a normativa común (estimado en -14,3 millones de euros).

Dentro de la imposición indirecta, la recaudación por IVA de gestión propia ha crecido hasta junio un 6,7% -un 32,8%, si no se tienen en cuenta los ingresos extraordinarios por actas únicas contabilizadas en 2021-. El positivo comportamiento del consumo y la aceleración de precios en los últimos meses –especialmente de los combustibles-, así como la comparación con un periodo todavía afectado por las restricciones de la pandemia han originado un fuerte avance de los ingresos brutos (34,8% -sin actas únicas-).

Las devoluciones por IVA –descontado también el efecto de las actas únicas- se han incrementado, asimismo, de manera intensa (+38,2%). Esta evolución es consecuencia de la expansión de las exportaciones (+29,6% de media en los últimos cinco meses) y por el efecto del incremento de los precios en las compras de las empresas.

En lo que se refiere a los impuestos especiales de fabricación e impuesto especial de electricidad, su recaudación global ha aumentado un 6,0% impulsada fundamentalmente por el aumento de los ingresos por el impuesto especial sobre hidrocarburos (+7,2%) y por el impuesto especial sobre labores de tabaco (+18,3%). La caída en la recaudación por el impuesto especial sobre la electricidad (-80,1%) como consecuencia de la reducción del tipo impositivo desde el 5,1127% al 0,5% ha lastrado el avance global de este conjunto de impuestos.

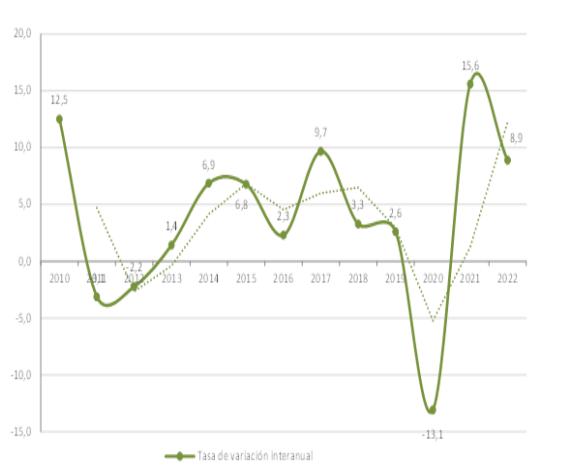
La recaudación por ajustes con el Estado se ha incrementado un 63,7% hasta junio (119,5 millones de euros más respecto al mismo periodo del año anterior) gracias al avance del ajuste IVA (+52,7%) ya que la cuantía por ajustes de impuestos especiales ha resultado más negativa (-44,5%).

La evolución del ajuste IVA se ha visto favorecida, principalmente, por la fuerte expansión de las importaciones en el Estado y por la incidencia en el ajuste por operaciones inferiores del cómputo de ingresos adicionales (+25,6 millones de euros) procedentes de la concertación con el Estado del régimen de IVA MOSS/OSS a mediados de año de 2021.

Respecto a los ajustes de impuestos especiales, el total trasferido por las diputaciones forales al Estado durante 2022 ha sido notablemente superior a lo abonado en 2021 (+113 millones de euros) debido fundamentalmente al desfavorable resultado en el impuesto especial sobre hidrocarburos (+117,6 millones de euros más abonados al Estado respecto al 2021). El negativo balance de este impuesto se ha visto contrarrestado ligeramente y, fundamentalmente, por el favorable ajuste en el impuesto sobre labores de tabaco cuyos ingresos se han incrementado a favor de la CAE en cuatro millones de euros.

#### RECAUDACIÓN TOTAL POR TRIBUTOS CONCERTADOS

Variación interanual: enero – junio



Por componentes, la recaudación bruta acumulada ha registrado un incremento interanual del 12,3%, mostrando tasas positivas todos los impuestos relevantes, siendo especialmente elevada la tasa del IVA (+20,2%).

#### TOTAL RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS. CAE

	(miles de euros)	Enero/junio-22	Enero/junio-21	Δ%
Recaudación líquida	6.433.119	5.906.192		8,9
Recaudación bruta	9.085.059	8.090.208		12,3
Devoluciones	(2.651.940)	(2.184.015)		(21,4)

Las devoluciones, por su parte, han aumentado un 25,4% respecto a las registradas a junio de 2021, debido principalmente al significativo aumento en el volumen de devoluciones realizadas en el IVA (+33,8%).

**ITUNDUTAKO ZERGEGATIK FORU ALDUNDIEN DIRU-BILKETA**  
**RECAUDACIÓN DE LAS DIPUTACIONES FORALES POR TRIBUTOS CONCERTADOS**

Epealdia: 2021ko urtarrila-abendua

Periodo: enero-diciembre 2021

(eurotan)	ARARA	BIKAIKAI	GIPIUZKOAKO	FAF/CAPV 2021	FAF/CAPV 2020	Erungoak %	(en euros)
<b>ZUZENEKO ZERGAK</b>							
<b>IMPUUESTOS DIRECTOS</b>							
Pertsonea Fisikoaren Errantaren g/Zerga							Imp. s/Renta Personas Fisicas
Lan eta Lanbide-jardueren Etekinen Atxikip.	893.830.487	2.880.770.526	1.864.371.188	5.638.972.201	5.316.815.318	6,1	Retenc. Rdtos. Trabajo y Activ. Profes.
Higiarriaren Kapital Etekinen Atxikip.	17.680.650	95.552.395	45.570.302	158.803.347	135.356.811	17,3	Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario
Higiezinaren Kapital Etekinen Atxikip.	8.922.787	43.200.648	26.865.135	78.988.570	76.525.846	3,2	Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario
Ondare Irabaziaren Atxikip.	5.478.427	34.521.948	38.551.151	78.551.526	49.658.001	58,2	Retenc. Ganancias Patrimoniales
Loteria eta Apostu Jakin Batzuen g/Z Ber.	958.718	29.993.151	3.171.901	34.123.770	7.421.710	359,8	Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterias
Zatikako Orduainetak	10.632.070	67.803.018	58.897.905	137.332.993	111.119.890	23,6	Pagos Fracc. Profes. y Empres.
Hondar-kuota Garbia	(5.464.116)	(26.420.998)	19.506.131	(12.378.983)	(46.673.024)	73,5	Cuota Diferencial Neta
<b>DPFEZ Guztira</b>	<b>932.039.023</b>	<b>3.125.420.688</b>	<b>2.056.933.713</b>	<b>6.114.393.424</b>	<b>5.650.224.552</b>	<b>8,2</b>	<b>Total IRPF</b>
<b>Sozietateen g/Zerga</b>							
Higiarriaren Kapital Etekinen Atxikip.	17.680.650	95.552.347	45.570.295	158.803.292	135.356.759	17,3	Imp. s/Sociedades
Higiezinaren Kapital Etekinen Atxikip.	8.922.787	43.200.272	26.865.117	78.988.176	76.525.497	3,2	Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario
Ondare Irabaziaren Atxikip.	5.478.428	34.521.943	38.551.150	78.551.521	49.657.994	58,2	Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario
Loteria eta Apostu Jakin Batzuen g/Z Ber.							Retenc. Ganancias Patrimoniales
Hondar-kuota Garbia	143.656.295	462.133.406	233.018.720	838.808.421	781.008.009	7,4	Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterias
<b>Sozietateen Zergak. Guztira</b>	<b>175.738.160</b>	<b>635.407.968</b>	<b>344.005.282</b>	<b>1.155.151.410</b>	<b>1.042.548.259</b>	<b>10,8</b>	<b>Total I. Sociedades</b>
Egoitzadunak Ez Direnaren Errantaren g/Zerga	10.204.162	37.275.824	14.732.469	62.212.455	50.788.062	22,5	Imp. s/Renta No Residentes
Oinordoketasunen eta Dohainzen g/Zerga	20.200.005	89.848.549	69.895.462	179.944.016	122.169.072	47,3	Imp. s/Sucesiones y Donaciones
Ondare/Aberastasun eta Fortuna Handien g/Z	19.480.850	81.156.969	70.818.130	171.455.949	177.196.942	(3,2)	I.s/Patrimonio/Riqueza y Grandes Fortuna
Kreditu Erakundeetako gordailuen g/Z	3.745.436	14.759.206	9.004.700	27.509.342	27.628.540	(0,4)	I.s/Depósitos en las Entidades de Crédito
Energia elektrikoaren ekoizpenaren g/Z	4.002.029	12.408.262	8.263.128	24.673.419	29.756.200	(17,1)	I.s/Producción de energía eléctrica
Energia nukleoel. sorteazaren hondakinaren g/Z							I.s/Prod. residuos generados energía nuc.
Erregei/hondakin erradio. biltegiratzearen g/Z							I.s/Almacen. combustible/residuos radiactivos
Iraungitako Zergak							Impuestos Extinguidos
<b>Zuzeneko Zergak Guztira</b>	<b>1.165.409.665</b>	<b>3.996.277.466</b>	<b>2.573.652.884</b>	<b>7.735.340.015</b>	<b>7.100.311.627</b>	<b>8,9</b>	<b>Total Impuestos directos</b>
<b>ZEHARKAKO ZERGAK</b>							
<b>IMPUUESTOS INDIRECTOS</b>							
BEZ Berezko Kudeaketa	673.460.505	2.088.059.728	1.390.517.405	4.152.037.638	3.534.766.620	17,5	IVA Gestión Propia
BEZ FA Kudeaketa	448.719.597	2.951.213.156	752.104.885	4.152.037.638	3.534.766.620	17,5	IVA Gestión DF
BEZ. FFAK Egotizapena	224.740.908	(863.153.428)	638.412.520				IVA. Ajuste DDF
Ondare-eskualdaketen g/Zerga	25.536.680	82.387.983	74.515.179	182.439.842	140.472.969	29,9	Imp. s/Transmisiones Patrimoniales
Egintza Juridiko Dokumentatuaren g/Zerga	6.550.741	19.879.028	14.514.951	40.944.720	35.831.395	14,3	Imp. s/Actos Jurídicos Documentados
Zenbait Garraiobideren g/Z.B.	3.643.198	9.545.314	7.090.819	20.279.331	16.063.377	26,2	I.E. s/Determinados Medios de Transporte
Fabrikazio Z.Berezik Berezko Kudeaketa							II.EE. Fabricación propia
Alkohola,Eratorriak eta Bitartekoak	742.073	2.300.793	1.532.184	4.575.050	3.388.820	35,0	Alcohol, Derivadas e Intermedio
Hidrokarburoak	247.816.787	768.354.266	511.675.967	1.527.847.020	1.288.568.442	18,6	Hidrocarburos
Tabako-motak	49.183.767	152.493.935	101.551.440	303.229.142	335.992.222	(9,8)	Tabacos tabaco
Garagardoa	340.288	1.055.061	702.605	2.097.954	1.679.937	24,9	Cerveza
Elektrizitatea	8.295.638	25.720.570	17.128.294	51.144.502	56.277.888	(9,1)	Electricidad
Ikatzaren g/Z.B.							I.E. s/Carbón
Aseguru-prímen g/Zerga	14.997.433	56.224.342	33.415.839	104.637.614	79.760.513	31,2	Imp. s/Primas de Seguros
Joko jardueraren g/Zerga	1.371.800	3.331.876	1.887.010	6.590.686	6.852.337	(3,8)	Imp. s/Actividades de juego
Berotegi-efektuko gas fluordunen g/Zerga	148.269	1.161.363	1.897.563	3.207.195	2.828.893	13,4	I.s/Gases fluorados de efecto invernadero
Iraungitako Zergak	(12.496)	(38.742)	(25.800)	(77.038)	(103.914)	25,9	Impuestos Extinguidos
<b>Zeharkako Zergak Guztira</b>	<b>1.032.074.683</b>	<b>3.210.475.517</b>	<b>2.156.403.456</b>	<b>6.398.953.656</b>	<b>5.502.379.499</b>	<b>16,3</b>	<b>Total Impuestos indirectos</b>
<b>TASAK ETA BESTELAKO SARRERAK</b>							
<b>TASAS Y OTROS INGRESOS</b>							
Joko kardueren g/Zerga	3.992.923	16.911.673	9.050.041	29.954.637	26.776.986	11,9	Tasas de juego
Gainordangorriak, Berandutzea eta Zigorak	3.680.204	38.742.612	19.156.025	61.578.841	49.676.338	24,0	Recargos, Demora y Sanciones
<b>Tasak eta Bestelako Sarrerak Guztira</b>	<b>7.673.127</b>	<b>55.654.285</b>	<b>28.206.066</b>	<b>91.533.478</b>	<b>76.453.324</b>	<b>19,7</b>	<b>Total Tasas y Otros Ingresos</b>
<b>BEREZOKO KUDEAKETA GUZTIRA</b>							
<b>TOTAL GESTIÓN PROPIA</b>							
BEZ. Aduanen Egotizapena	218.039.181	676.029.003	450.193.106	1.344.261.290	1.037.797.883	29,5	IVA. Ajuste Aduanas
BEZ. Barne Erag. Egotizapena	123.373.319	382.518.138	254.733.196	760.624.653	591.200.230	28,7	IVA. Ajuste Op. Interiores
<b>BEZaren egotizapena Guztira</b>	<b>341.412.500</b>	<b>1.058.547.141</b>	<b>704.926.302</b>	<b>2.104.885.943</b>	<b>1.628.998.113</b>	<b>29,2</b>	<b>Total Ajuste IVA</b>
Zerga Bereziaren Egotizapena							Ajustes impuestos Especiales
Alkohola,Eratorriak eta Bitartekoak	7.021.205	21.769.200	14.496.928	43.287.333	44.930.834	(3,7)	Alcohol, Derivadas e Intermedios
Hidrokarburoak	(75.779.725)	(234.954.525)	(156.465.043)	(467.199.293)	(443.442.615)	(5,4)	Hidrocarburos
Tabako motak	5.925.919	18.373.270	12.235.451	36.534.640	20.715.995	76,4	Tabacos tabaco
Garagardoa	3.223.486	9.994.398	6.655.645	19.873.529	18.903.644	5,1	Cerveza
Zerga bereziaren egotizapenak Guztira	(59.609.115)	(184.817.657)	(123.077.019)	(367.503.791)	(358.892.142)	(2,4)	Total Ajustes Impuestos Especiales
<b>ITUNDUTAKO ZERGAK GUZTIRA</b>	<b>2.486.960.860</b>	<b>8.136.136.752</b>	<b>5.340.111.689</b>	<b>15.963.209.301</b>	<b>13.949.250.421</b>	<b>14,4</b>	<b>TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS</b>

## REFERENCIAS

ITUNDUTAKO ZERGEGATIK FORU ALDUNDIEN DIRU-BILKETA RECAUDACIÓN DE LAS DIPUTACIONES FORALES POR TRIBUTOS CONCERTADOS							
Epealdia: 2021ko urtarrila-abendua							Periodo: enero-diciembre 2021
(eurotan)	ARARA	BI7KAIA	GIPI7KOIA	FAF/CAPV 2021	FAF/CAPV 2020	Erhunekoia %	(en euros)
<b>ZUZENEKO ZERGAK</b>							
Personas Fisicas Errentaren g/Zerga							
Lan eta Lanbide-jardueren Etekienen Atxikip.	893.830.487	2.880.770.526	1.864.371.188	5.638.972.201	5.316.815.318	6,1	Imp. s/Renta Personas Fisicas
Higiarriaren Kapital Etekienen Atxikip.	17.680.650	95.552.395	45.570.302	158.803.347	135.356.811	17,3	Retenc. Rdtos. Trabajo y Activ. Profes.
Higiezinaren Kapital Etekienen Atxikip.	8.922.787	43.200.648	26.865.135	78.988.570	76.525.846	3,2	Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario
Ondare Iraibazien Abzikip.	5.478.427	34.521.948	38.551.151	78.551.526	49.658.001	58,2	Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario
Loteria eta Apostu Jakin Batzuen g/Z Ber.	958.718	29.993.151	3.171.901	34.123.770	7.421.710	359,8	Retenc. Ganancias Patrimoniales
Zatikako Ordainketak	10.632.070	67.803.018	58.897.905	137.332.993	111.179.890	23,6	Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterias
Hondar-kuota Garbia	(5.464.116)	(26.420.998)	19.506.131	(12.378.983)	(46.673.024)	73,5	Pagos Fracc. Profes. y Empres.
							Cuota Diferencial Neta
<b>IPFEZ Guztira</b>	<b>932.039.023</b>	<b>3.125.420.688</b>	<b>2.056.933.713</b>	<b>6.114.393.424</b>	<b>5.650.224.552</b>	<b>8,2</b>	<b>Total IRPF</b>
Sozietateen g/Zerga							
Higiarriaren Kapital Etekienen Atxikip.	17.680.650	95.552.347	45.570.295	158.803.292	135.356.759	17,3	Imp. s/Sociedades
Higiezinaren Kapital Etekienen Atxikip.	8.922.787	43.200.272	26.865.117	78.988.176	76.525.497	3,2	Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario
Ondare Iraibazien Abzikip.	5.478.428	34.521.943	38.551.150	78.551.521	49.657.994	58,2	Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario
Loteria eta Apostu Jakin Batzuen g/Z Ber.							Retenc. Ganancias Patrimoniales
Hondar-kuota Garbia	143.656.295	462.133.406	233.018.720	838.808.421	781.008.009	7,4	Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterias
							Cuota Diferencial Neta
<b>Sozietateen Zergak. Guztira</b>	<b>175.738.160</b>	<b>635.407.968</b>	<b>344.005.282</b>	<b>1.155.151.410</b>	<b>1.042.548.259</b>	<b>10,8</b>	<b>Total I. Sociedades</b>
Egoitzadunak Ez Direnken Errentaren g/Zerga							
Oinordekotasunen eta Dohainzen g/Zerga	10.204.162	37.275.824	14.732.469	62.212.455	50.788.062	22,5	Imp. s/Renta No Residentes
Ondare/Aberastasun eta Fortuna Handien g.Z	20.200.005	89.848.549	69.895.462	179.944.016	122.169.072	47,3	Imp. s/Sucesiones y Donaciones
Ondare/Erakundeak g/Z	19.480.850	81.156.969	70.818.130	171.455.949	177.196.942	(3,2)	I.s/Patrimonio/Riqueza y Grandes Fortuna
Kreditu Erakundeetako gordailuen g/Z	3.745.436	14.759.206	9.004.700	27.509.342	27.628.540	(0,4)	I.s/Depositos en las Entidades de Crédito
Energia elektrikoaren ekoizpenaren g/Z	4.002.029	12.408.262	8.263.128	24.673.419	29.756.200	(17,1)	I.s/Producción de energía eléctrica
Energia nukleoel. sortzearen hondakinen g/Z							I.s/Prod. residuos generados energía nuc.
Erregai/hondakin erradio. biltegitatearen g/Z							I.s/Almacen. combustible/residuos radiactivos
Iraungitako Zergak							Impuestos Extinguidos
<b>Zuzeneko Zergak Guztira</b>	<b>1.165.409.665</b>	<b>3.996.277.466</b>	<b>2.573.652.884</b>	<b>7.735.340.015</b>	<b>7.100.311.627</b>	<b>8,9</b>	<b>Total Impuestos directos</b>
<b>ZEHARKAKO ZERGAK</b>							
BEZ Berezko Kudeaketa							
BEZ. FA Kudeaketa	673.460.505	2.088.059.728	1.390.517.405	4.152.037.638	3.534.766.620	17,5	IVA Gestión Propia
BEZ. FFA Egotizapena	448.719.597	2.951.213.156	752.104.885	4.152.037.638	3.534.766.620	17,5	IVA. Gestión DF
BEZ. FFA Egotizapena	224.740.908	(863.153.428)	638.412.520				IVA. Ajuste DDF
Ondare-eskualdaketen g/Zerga	25.536.680	82.387.983	74.515.179	182.439.842	140.472.969	29,9	Imp. s/Transmisiones Patrimoniales
Egintza Juridiko Dokumentatuaren g/Zerga	6.550.741	19.879.020	14.514.951	40.944.720	35.831.395	14,3	Imp. s/Actos Jurídicos Documentados
Zenbait Garraioibideen g/Z.B.	3.643.198	9.545.314	7.090.819	20.279.331	16.063.377	26,2	I.E. s/Determinados Medios de Transporte
Fabrikazio Z.Berezik Berezko Kudeaketa							II.EE. Fabricación propia
Alkohola,Eratorriak eta Bitartekoak	742.073	2.300.793	1.532.184	4.575.050	3.388.820	35,0	Alcohol, Derivadas e Intermedio
Hidrokarburoak	247.816.787	768.354.266	511.675.967	1.527.847.020	1.288.568.442	18,6	Hidrocarburos
Tabako-motak	49.183.767	152.493.935	101.551.440	303.229.142	335.592.222	(9,8)	Tabacos tabaco
Garagardoa	340.288	1.055.061	702.605	2.097.954	1.679.937	24,9	Cerveza
Elektrizitatea	8.295.638	25.720.570	17.128.294	51.144.502	56.277.888	(9,1)	Electricidad
Ikatzaren g/Z.B.							I.E. s/Carbón
Aseguru-prímen g/Zerga	14.997.433	56.224.342	33.415.839	104.637.614	79.760.513	31,2	Imp. s/Primas de Seguros
Joko jardueraren g/Zerga	1.371.800	3.331.876	1.887.010	6.590.686	6.852.337	(3,8)	Imp. s/Actividades de juego
Berotegi-efektuko gas fluordunen g/Zerga	148.269	1.161.363	1.897.563	3.207.195	2.828.893	13,4	I.s/Gases fluorados de efecto invernadero
Iraungitako Zergak	(12.496)	(38.742)	(25.800)	(77.038)	(103.914)	25,9	Impuestos extinguidos
<b>Zeharkako Zergak Guztira</b>	<b>1.032.074.683</b>	<b>3.210.475.517</b>	<b>2.156.403.456</b>	<b>6.398.953.656</b>	<b>5.502.379.499</b>	<b>16,3</b>	<b>Total Impuestos indirectos</b>
<b>TASAK ETA BESTELAKO SARRERAK</b>							
Joko kardueren g/Zerga							
Gainordangorriak, Berandutzea eta Zigorak	3.992.923	16.911.673	9.050.041	29.954.637	26.776.986	11,9	Tasas de juego
	3.680.204	38.742.612	19.156.025	61.578.841	49.676.338	24,0	Recargos, Demora y Sanciones
<b>Tasak eta Bestelako Sarrerak Guztira</b>	<b>7.673.127</b>	<b>55.654.285</b>	<b>28.206.066</b>	<b>91.533.478</b>	<b>76.453.324</b>	<b>19,7</b>	<b>Total Tasas y Otros Ingresos</b>
<b>BEREZOKO KUDEAKETA GUZTIRA</b>							
	<b>2.205.157.475</b>	<b>7.262.407.268</b>	<b>4.758.262.406</b>	<b>14.225.827.149</b>	<b>12.679.144.450</b>	<b>12,2</b>	<b>TOTAL GESTIÓN PROPIA</b>
BEZ. Aduanen Egotizapena	218.039.181	676.029.003	450.193.106	1.344.261.290	1.037.797.883	29,5	IVA. Ajuste Aduanas
BEZ. Barne Erag. Egotizapena	123.373.319	382.518.138	254.733.196	760.624.653	591.200.230	28,7	IVA. Ajuste Op. Interiores
<b>BEZaren egotizapena Guztira</b>	<b>341.412.500</b>	<b>1.058.547.141</b>	<b>704.926.302</b>	<b>2.104.885.943</b>	<b>1.628.998.113</b>	<b>29,2</b>	<b>Total Ajuste IVA</b>
Zerga Berezien Egotizapena							Ajustes impuestos Especiales
Alkohola,Eratorriak eta Bitartekoak	7.021.205	21.769.200	14.496.928	43.287.333	44.930.834	(3,7)	Alcohol, Derivadas e Intermedios
Hidrokarburoak	(75.779.725)	(234.954.525)	(156.465.043)	(467.199.293)	(443.442.615)	(5,4)	Hidrocarburos
Tabako motak	5.925.919	18.373.270	12.235.451	36.534.640	20.715.995	76,4	Tabacos tabaco
Garagardoa	3.223.486	9.994.398	6.655.645	19.873.529	18.903.644	5,1	Cerveza
Zerga berezien egotizapenak Guztira	(59.609.115)	(184.817.657)	(123.077.019)	(367.503.791)	(358.892.142)	(2,4)	Total Ajustes Impuestos Especiales
<b>ITUNDUTAKO ZERGAK GUZTIRA</b>	<b>2.486.960.860</b>	<b>8.136.136.752</b>	<b>5.340.111.689</b>	<b>15.963.209.301</b>	<b>13.949.250.421</b>	<b>14,4</b>	<b>TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS</b>



# N

## ormativa Tributaria



Jarraian erantsi dugun estekan, Foru Aldundiek argitaratutako zerga-araudiari buruz Zerga Administracioko Zuzendaritzak egindako hileroko buletinak ikus daitezke. (ALHAO, BAO eta GAO), Eusko Jaurlaritza (EHAA), Nafarroako Foru Erkidegoa (BON) eta Espana (BOE)

<https://www.euskadi.eus/informazioa/argitaratu-riko-zerga-arauei-buruzko-aldizkaria/web01-a2o-gazer/eu/>

Era berean, aipatutako hileko buletin bakoitzetik, arau bakoitzaren Pdf dokumentua edo antzekoa eskura daiteke, banaka, argitalpen elektronikoaren formatuan, xedapen bakoitzaren eskuneko goiko marjinan sartutako ikona sakatuta.

En el link que adjuntamos a continuación, se puede acceder a los boletines mensuales elaborados por la Dirección de Administración Tributaria, sobre la normativa tributaria publicada por las DD.FF. (BOPA, BOB y BOG), el Gobierno Vasco (BOPV), la Comunidad Foral de Navarra (BON) y el Estado (BOE)

<http://www.euskadi.eus/informacion/boletin-de-normativa-tributaria-dat/web01-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

## llaces de interés



### Itun Ekonomikoa trilingüe eta glosarioan:

[https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/eu\\_def/adjuntos/El%20\(testu%20bateratua\).pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/eu_def/adjuntos/El%20(testu%20bateratua).pdf)

### Eusko Jaurlaritzako Ogasun Sailaren webgunea:

<https://www.euskadi.eus/eusko-jaurlaritza/ogasun-finantza-saila/hasiera/>

### Zerga Aldizkariak ZAZ:

[Argitaraturiko zerga-arauei buruzko aldizkaria](#)  
[Zerga albisteen aldizkaria \(ZAZAB\)](#)

### Webs de las Haciendas Forales:

[Arabako Foru ogasuna](#)  
[Bizkaiko Foru ogasuna](#)  
[Gipuzkoako Foru ogasuna](#)

### AD CONCORDIAM (Ekonomia-Itunaren sus-tapenerako erakundea):

<http://www.conciertoeconomico.org/eu>

### ITUNA (Itun Ekonomikoaren eta Foru Ogasu-nen Ikerketerako Agiritegia):

<https://www.ituna.eus/eu/>

### Euskal Itun Ekonomikoa: ikuspegi pertsona-la. Pedro Luis Uriarte:

[http://www.elconciertoeconomico.com/la-obra/EKONOMIA\\_ITUNAREN\\_BILAKAERA\\_BERE\\_LE-](http://www.elconciertoeconomico.com/la-obra/EKONOMIA_ITUNAREN_BILAKAERA_BERE_LE-)

### 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 Con-cierto Económico):

<http://www.conciertoeconomico.org/es>

### ITUNA (Centro de Documentación e Investigación del Concierto Económico y las Haciendas Forales):

<https://www.ituna.eus/es/>

### El Concierto Económico Vasco: Una visión personal. Pedro Luis Uriarte:

<http://www.elconciertoeconomico.com/la-obra/>

**GE-TESTUEN BIDEZ** (egilearen aurkibidea eta oharra). Javier Armentia Basterra.



**EVOLUCIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO A TRAVÉS DE SUS TEXTOS LEGALES** (índice y Nota del autor). Javier Armentia Basterra.





ZERFAK  
ZERFAK  
ZERFAK

www.zerfa.com



MAP - MÉTROPOLIS  
www.zerfa.com