

TICKETBAI: NUEVA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA FORMAL DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS VASCOS

XABIER PAGOLA BALDA (*)

Laburpena

TicketBAI zerga-betebehar berri bat da, eta las-ter 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. Zerga-iruzurraren 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-betebeharrak ondo betetzeko, besteak beste, PFEZren, sozietateen gaineko zergaren eta BEZaren adierazpenen zirriborroak. Era berean, fakturen hartzaileek egiaztatu ahal izango dute enpresaburu edo profesionalen zerga-administrazioan aitortu egin dituztela ondasunak entregatu edo zerbitzuak eman izana. TicketBAIren ezaugarriak aztertzeaz haratago, zerga-betebehar berri hori promulgatzea ekarri duten mugari eta inguruabarrak aztertzea da lan honen xedea, batik bat, araudi-onespenaren oinarriak azpimarratuta.

Hitz gakoak: TicketBAI, zerga-betebehar formalak, ELGA, Ekonomia Ituna, lurralde historikoak, foru-ogasunak, fakturazio-betebeharrak, 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 Fiscal¹, es un órgano interinstitucional que deriva

¹ 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 posible². 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 existentes³.

En cuanto a las notas características del OCT, la doctrina destaca las siguientes⁴: es un órgano derivado del sistema de concierto, que descanza sobre el acuerdo entre los Territorios Históricos (en adelante, "TTH") 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 TTH, para que adapten su normativa tributaria a las necesidades de coordinación que el OCT estime oportunas⁵.

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 inspección⁶. La Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal se constituyó finalmente por acuerdo del OCT en fecha 14 de octubre de 2013.

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"⁷.

Pues bien, las principales funciones de la Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco son⁸: (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 siguiente⁹:

"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-

2 ARRATIBEL ARRONDO, José Antonio. Naturaleza jurídica del órgano de coordinación tributaria de Euskadi, p. 102.

3 Ibidem, p. 103.

4 Ibidem, p. 103-105.

5 Ibidem, p. 110.

6 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.

7 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.

8 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.

9 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 comisión¹⁰, 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 Vasco¹¹. 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.

¹⁰ *Ibidem*, p. 16.

¹¹ 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 2020¹², 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")¹³. Este concepto, tan de boga 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), donde todos ellos podrían ser visibles e interaccionar"¹⁴. 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 facturación¹⁵. Según explica el Informe anual integrado sobre el fraude fiscal en la Comunidad Autónoma de Euzkadi del año 2019¹⁶, dicha prueba piloto se llevó a cabo en fecha 11 de abril de 2019 y en ella par-

¹² 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 2020, p. 21.

¹³ *Ídem*.

¹⁴ GRACIA, María. IoT - Internet Of Things.

¹⁵ 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.

¹⁶ 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.

tipicaron 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"¹⁷, la Hacienda Tributaria de Navarra abandonó el proyecto en 2019¹⁸.

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 CAV¹⁹, 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 ocultados²⁰.
- 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

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 fraude²¹.

Es difícil tomar consciencia 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

17 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.

18 Alonso Arce, Iñaki. La lucha contra el fraude fiscal: medidas adoptadas por las Diputaciones Forales, p. 20.

19 ZUBIRI ORIA, Ignacio, et al. Informe: Economía sumergida y fraude fiscal en la C.A. de Euskadi, p. 85-86.

20 Ibidem, p. 8.

21 MARTÍNEZ BÁRBARA, 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 doctrina²². 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"²³.

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 exigible²⁴.

Las recomendaciones de la OCDE buscan la armonización de la legislación y la política de los Estados que forman parte de la organización²⁵, y su naturaleza jurídica se caracteriza por la ausencia de vinculación jurídica²⁶, 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*"²⁷. 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 internacionales²⁸. 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 recomendación²⁹. 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 mismas³⁰.

Una vez expuesto el marco teórico general de las recomendaciones de la OCDE, a continuación se

²² VEGA GARCÍA, Alberto. *El soft law en la fiscalidad internacional*, p. 158.

²³ Real Academia Española [Recurso electrónico]: Diccionario panhispánico del español jurídico.

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 Ídem, p. 163.

³⁰ Ídem, p. 163.

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 problema³¹.

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 empresas³².

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 transacciones³³.

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 pagos³⁴. 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 Suecia³⁵.

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 mencionados³⁶.

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 voluntario³⁷. Dado que el cumplimiento forzoso a través de comprobaciones, auditorías e inspecciones consume muchos recursos públicos, las Administraciones tributarias buscan aprovechar

31 OCDE. *Supresión electrónica de ventas: una amenaza para los ingresos fiscales*, p. 3-4

32 *Ibidem*, p. 13.

33 *Ídem*.

34 *Ibidem*, p. 14.

35 *Ibidem*, p. 15.

36 *Ibidem*, p. 16.

37 OCDE. *Guidance Series: Record Keeping Guidance*, p. 5-6. Traducción propia.

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 QR³⁸. 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 recursos³⁹.

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 auditorías, controles y análisis e incluso se aceleran los procedimientos de devolución a los contribuyentes⁴⁰.

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 tributarias⁴¹.

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 online⁴². Las aportaciones de este informe resultan muy clarificadoras porque expone los beneficios o ventajas y los costes o inconvenientes de la

⁴⁰ Ídem.

⁴¹ Ídem, p. 23.

⁴² OCDE. *Implementing Online Cash Registers: Benefits, Considerations and Guidance*, p. 9. Traducción propia.

³⁸ Ídem, p. 34.

³⁹ OCDE. *Herramientas tecnológicas para abordar la evasión y el fraude fiscal*, p. 21.

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 archivos⁴³.

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 validez⁴⁴.

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 inspección⁴⁵.

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 fiscales⁴⁶.

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 indiquen 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 registran⁴⁷. 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 gobiernos⁴⁸.

En lo que respecta a las desventajas de las ca-

⁴³ Ibidem, p. 11-12.

⁴⁴ Ibidem, p. 13-14.

⁴⁵ Ibidem, p. 15.

⁴⁶ Ibidem, p. 16-17.

⁴⁷ Ibidem, p. 19.

⁴⁸ 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 proveedor⁴⁹.

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 legales⁵⁰.

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 POS⁵¹.

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 198/2012⁵², 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 197/2012⁵³, 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 QR⁵⁴.

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 *Imposto 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 adquisición⁵⁵.

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)⁵⁶.

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%⁵⁷.

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 euros⁵⁸.

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 THH

El Concierto Económico es el instrumento de autogobierno más potente que tiene la CAV y los THH, 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 respecto⁵⁹. 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 Corona⁶⁰.

Este sistema ha seguido vigente desde entonces⁶¹, 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 forales⁶², 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

vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios”⁶³. 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 2001⁶⁴. 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 motivos⁶⁵.

De todas las definiciones que existen sobre esta institución, destaca por su claridad expositiva la que arroja un autor contemporáneo como ZUBIRI ORIA⁶⁶, 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-

59 DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. *El régimen jurídico del Concierto Económico*, p. 43.

60 ALONSO ARCE, Iñaki. *Derecho de la Unión Europea y Concierto Económico*, p. 52-53.

61 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.

62 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”.

63 España. Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

64 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.

65 España. Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

66 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 CELADOR⁶⁷, los conceptos 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”⁶⁸. 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 clasificación⁶⁹.

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, respectivamente⁷⁰.

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 TTHH⁷¹. 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 residentes⁷².

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 diciembre⁷³. 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 IVA⁷⁴ 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 imposables concretos de impuestos que sí están concertados pero cuyas potestades el Estado ha decidido mantener para sí.⁷⁵

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 Estado⁷⁶. 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 otros⁷⁷.

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 tributario⁷⁸.

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 TTHH⁷⁹, 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).⁸⁰”

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-

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.

⁷⁹ ARMENTIA BASTERRA, 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")⁸¹, ya que su contenido coincide, *mutatis mutandis*, con la NFGT del Territorio Histórico de Álava⁸² y con la NFGT del Territorio Histórico de Bizkaia⁸³.

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)⁸⁴. El artículo 29 NFGT⁸⁵ 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 las 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 potestad⁸⁶. 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 procedimentales⁸⁷. 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)⁸⁸. 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 Íbidem, 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 Interterritorial⁸⁹. 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 progresivo⁹⁰. 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 semánticos⁹¹, 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

⁸⁹ Ibidem, p. 121.

⁹⁰ DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. *El régimen jurídico del Concierto Económico*, p. 117.

⁹¹ DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. *El régimen jurídico del Concierto Económico*, p. 121.

las Administraciones tributarias⁹². 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)⁹³. 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 Económico⁹⁴. 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.

Como corolario de lo anterior, cabría concluir que la obligación TicketBAI no conculca 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 pilares⁹⁵: 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 cumplimiento 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, la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del

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.

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.

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 facturación⁹⁶

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 formales⁹⁷. 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 que para las infracciones generales de la NFGT.

⁹⁶ Este apartado ha sido redactado a partir de las explicaciones de la Subdirectora general de Estrategia Tecnológica de la Hacienda Foral de Gipuzkoa.

⁹⁷ LÓPEZ GARCÍA DEL PRADO, Manuel. Las obligaciones formales de facturación, p. 17.

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 encorsetamiento 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”⁹⁸. 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”⁹⁹.

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 (...)”¹⁰⁰. 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).

Teniendo en cuenta que el ROF está dirigido fundamentalmente a la gestión del IVA y sabiendo

98 La cursiva es nuestra.

99 La cursiva es nuestra.

100 La cursiva es nuestra.

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 especialidad, 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 al 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 simplificada¹⁰¹.

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 Estado¹⁰². 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 supresión¹⁰³.

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 12/2021¹⁰⁴, 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, Luis Miguel. La imposibilidad de gravar las rentas reales de los desaparecidos «moduleros» 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)¹⁰⁵.

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 mismas¹⁰⁶.

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 Administración 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 For-

¹⁰⁵ DELGADO GARCÍA, Ana María. La regulación del Suministro Inmediato de Información, p. 1-2.

¹⁰⁶ Ibidem, p. 4.

les 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 entonces¹⁰⁷.

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 por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, aprobado por el Decreto Foral 47/2013, de 17 de diciembre¹⁰⁸. 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 integridad¹⁰⁹.

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 de facturas emitidas con software garante. En este subcapítulo se registrarán, precisamente,

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^o.

109 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.

107 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.

108 “La información enviada a la Administración tributaria

los ficheros TicketBAI¹¹⁰. 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 EP¹¹¹, 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 puntos de conexión¹¹²: 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 entidad¹¹³. 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 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

110 Territorio Histórico de Bizkaia. Nueva redacción del artículo 39 duodécimos del Decreto Foral 205/2008 dada por el Decreto Foral 82/2020.

111 Independientemente de si la competencia de gestión pertenece a las Haciendas Forales o a la AEAT.

112 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.

113 *Ibidem*, p. 229.

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 territorio¹¹⁴.

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 intraconcerto, o sea, las normas de reparto de competencias entre los tres TTH, que se recogen en el artículo 2 de la NFS correspondiente¹¹⁵. El reparto competencial en virtud del intraconcerto 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 sujete el obligado tributario.

Hay dos supuestos en los que resulta de aplicación la normativa foral de IRNR¹¹⁶. 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 Concerto 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 Concerto 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 obtenida 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 Concerto 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 43.1.1º 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–¹¹⁷. 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 Concerto 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 intraconcerto para determinar en cuál de los tres TTH tiene su residencia habitual el contribuyente y qué normativa será aplicable (artículo 3 NFIRPF correspondiente).

Sabiendo que una persona física o jurídica está

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.ª del Mar. La residencia habitual y el domicilio fiscal como puntos de conexión en el Concerto Económico, p. 58-60.

sujeta a la normativa de los TTHH, los sujetos obligados a TicketBAI son los contribuyentes del IS, del IRPF que desarrollen actividades económicas¹¹⁸ 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 sometidos a la obligación TicketBAI las entidades que gocen de exención subjetiva ni las que estén 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 608/2021¹¹⁹ 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 vieran ejerciendo una actividad económica, tengan 60 años o más, que no pertenezcan al colectivo de personas físicas obligadas a re-

lacionarse 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 alavesa¹²⁰.

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 actividad¹²¹.

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. Previamente¹²², 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 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

118 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 testatario que desarrollen actividades económicas.

119 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.

120 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.

121 Diputación Foral de Gipuzkoa [Recurso electrónico]. *FAQ TicketBAI Gipuzkoa. Cuestiones generales*, p. 17-18.

122 ANDÍA ORTIZ, Alfonso. *Aplicación del Sistema TicketBAI*, nº marginal 190.

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 2020¹²³, 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 IRNR¹²⁴.

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 sanciones¹²⁵. A diferencia de Bizkaia, el Territorio Histórico de Gipuzkoa ha considerado más adecuado que la obligación TicketBAI sea exigible de forma gradual dependiendo 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 noviembre¹²⁶.

Así, en primer lugar, a partir del 1 de julio de 2022 será obligatorio para los contribuyentes que presten con habitualidad servicios de gestión en materia tributaria, es decir, los asesores fiscales que cumplan las siguientes condiciones de habitualidad¹²⁷: 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 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

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.

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.

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 IAE¹²⁸. 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 TicketBAI¹²⁹.

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.

¹²⁸ 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.

¹²⁹ 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.

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 personales 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 podrán utilizarla en algunos supuestos de regímenes especiales de IVA ni en ciertas operaciones con la siguiente trascendencia tributaria¹³⁰: 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 LROE¹³¹, 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.

Primero, 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 anula-

130 Diputación Foral de Gipuzkoa [Recurso electrónico]: *FakturaBAI*.

131 Diputación Foral de Bizkaia [Recurso electrónico]: *Batuz*.

ción, 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 título 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 introdu-

cir 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 Territorio Histórico de Gipuzkoa, según lo explicado, y el Territorio Histórico de Álava, según el artículo 14 del Decreto Foral 48/2021, se han decantado 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

EROE, 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 TTH de Gipuzkoa y Álava no hará falta identificarse para la verificación, puesto que es doctrina consolidada de la Dirección General de

Tributos¹³² 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 reincidente¹³³, 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).

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

¹³² Por citar un ejemplo, consulta vinculante V2696-18, de 5 de octubre de 2018, de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo.

¹³³ Entendiéndose por reincidencia la sanción en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores.

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

gipuzcoana. 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 posteriormente¹³⁴. Dichas inversiones y gastos podrán ser de tres tipos: (i) adquisición de 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

¹³⁴ Diputación Foral de Gipuzkoa [Recurso electrónico]. *FAQ TicketBAI Gipuzkoa. Cuestiones generales*, p. 75.

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 implantación¹³⁵. 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 contribuyente¹³⁶.

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 2021¹³⁷.

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 y que se incluye como Disposición Transitoria Vigésimosexta 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 Información 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.

¹³⁵ Territorio Histórico de Gipuzkoa. Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades, disposición adicional vigésimosegunda, 1.c).

¹³⁶ Territorio Histórico de Gipuzkoa. Disposición adicional trigésimo sexta NFIRPF, introducida por la Norma Foral 3/2020.

¹³⁷ Diputación Foral de Gipuzkoa [Recurso electrónico]. *FAQ TicketBAI Gipuzkoa. Cuestiones generales*, p. 78.

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 sostenimiento 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 manipularse 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 y Taylor, 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. *Comentarios 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. *Comentarios 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.

o **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 BASTERRA, 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 BASTERRA, 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 Autónomos 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: Editorial 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 siste-

ma 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.

o **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 [consulta: 2 de mayo de 2021]. Disponible en: <<https://www2.deloitte.com/es/es/pages/technology/articles/loT-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>.

Portal das Finanças [Recurso electrónico]: *fatura da sorte* [consulta: 8 de mayo de 2021]. Disponible en: <<https://faturas.portal-dasfinancas.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+UNIFICADO+19-05-2021.pdf/029ebb-00-0fb1-aefe-cfde-2bae0eef4dd6>>.