



Zergak

N.º 65
1-2023
ISSN: 2253-7805



Índice

ARTÍCULOS Y COLABORACIONES	3
Economía Itunaren etengabeko eguneratze dinamikoa: 2023ko finantza doikuntzak	4
<i>Edrigo Aranburu Agirre</i> <i>Doctor en Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Deusto Business School-Deustuko Unibertsitatea</i>	
El ajuste bilateral a efectos de precios de transferencia en el ámbito foral	16
<i>Alejandra Iturre Salinas</i> <i>Inspectora de Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia</i>	
Políticas de igualdad e IRPF en la CAPV: especial análisis desde la perspectiva de Bizkaia	32
<i>Izaro Iturbe Azkoaga</i> <i>Grado en Administración y Dirección de Empresas (UPV) y Máster en Asesoría Fiscal</i> <i>(Cámara de Comercio de Bilbao)</i>	
Fiscalidad en la UE (enero-junio 2023)	56
<i>Luis Elizondo Lopetegi</i> <i>Delegación de Euskadi para la UE</i>	
ENTREVISTA	90
Presentación del nuevo formato de la revista ZERGAK en su treinta aniversario, por la Viceconsejera de Hacienda del Gobierno Vasco	91
<i>Itziar Agirre Berriotxo</i> <i>Viceconsejera de Hacienda del Gobierno Vasco</i>	
CONSULTAS TRIBUTARIAS	95
Consultas vinculantes OCTE	96
Consultas Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa	108
RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO	147
Resoluciones 67/2022 a 176/2022 y 1/2023 a 66/2023	148
RECAUDACIÓN TRIBUTARIA DE LAS HACIENDAS FORALES	171
Informe de recaudación por tributos concertados en 2022	172
Estadística actualizada de recaudación por tributos concertados	182

DOCUMENTOS DE INTERÉS	183
Actualidad Normativa Tributaria	184
Selección de artículos y doctrina administrativa	184
Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal en Euskadi	184
Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco 2023	184
Informe anual integrado sobre el fraude fiscal en la Comunidad Autónoma de Euskadi. Año 2022	185
Programa de educación tributaria	185
TicketBAI	185
Divulgación del Concierto Económico	185
El Concierto Económico en la página web del Gobierno Vasco	185
Ad Concordiam	186
Centro de Documentación e Investigación del Concierto Económico y las Haciendas Forales (ITUNA)	186
Reseña: <i>El Concierto Económico Vasco: una visión personal</i> . (Pedro Luis Uriarte)	186
Reseña: <i>Evolución del Concierto Económico a través de sus textos legales</i> . (Javier Armentia)	186
Reseña: <i>Reglamentación y tutela financiera de las haciendas locales vascas: entre la Constitución foral y el Concierto Económico (1853-1937)</i> . (Mikel Erkoreka)	187
Otros enlaces de interés	188

Artículos y colaboraciones



Ekonomia Itunaren etengabeko eguneratze dinamikoa: 2023ko finantza doikuntzak

Edrigo Aranburu Agirre

Doctor en Derecho Financiero y Tributario - Deusto Business School-Deustuko Unibertsitatea

Abstract: Azken hilabeteotan, Ekonomia Itunaren Legea aldatu da, plastikozko ontzi berrerabilezinen gaineko zerga berezia eta berotegi-efektuko gas fluordunen gaineko zerga, besteak beste, sistemara egokitzeko. Aldi berean, apirilaren 3ko 10/2023 Legea onartu da, 2022-2026 bosturtekorako EAEko kupoa zehazteko metodologia onartzen duena, euskal erakundeei jarraipena, segurtasuna eta finantza-egonkortasuna emateko.

Horren guztiaren ondorioz, euskal administrazioek dituzten finantza-baliabideak handitu egin dira, eta sistematik mekanismoak ditu gehikuntza hori behar bezala kalkulatzeko. Artikulu honen helburu nagusia da beraz, lege-arauetan sartutako finantza-doikuntza berriak azaltzea, Ekonomia Itunaren finantza arloan sakontzeko eta bide batez, Ekonomia Itunaren sistemaren funtzionamendua hobeto ulertzeko. Doikuntza hauek itundutako zerga batzuetan bakarrik erabiltzen dira eta berebiziko garrantzia dute Euskal erakundeek behar bezalako diru sarrerak izan ditzaten.

Hitz klabeak: Ekonomia Ituna, Batzorde Misto, tributuak, finantzak, kupoa, doikuntzak

Abstract: En los últimos meses se ha modificado la Ley del Concierto Económico para adaptar al sistema el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y el impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, entre otros. Paralelamente, se ha aprobado la Ley 10/2023, de 3 de abril, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2022-2026, con el fin de dar continuidad, seguridad y estabilidad financiera a las instituciones vascas. Todo ello se traduce en un incremento de los recursos financieros de los que disponen las administraciones vascas y el mismo dispone de mecanismos para calcular correctamente dicho incremento. El objetivo principal de este artículo es, por tanto, explicar los nuevos ajustes financieros introducidos en las normas legales, con el fin de profundizar en el ámbito financiero del Concierto Económico y, de paso, comprender mejor el funcionamiento del sistema del Concierto Económico. Estos ajustes sólo se aplican en algunos impuestos concertados y son de vital importancia para que las instituciones vascas dispongan de los ingresos adecuados.

Palabras clave: Concierto Económico, Comisión Mixta, tributos, finanzas, cupo, ajustes

Sumario:

1. Sarrera. Ekonomia itunaren sorrera eta finantza esparruaren garapena.
 2. Finantza doikunen esparrua ekonomia itunean.
 3. Kupoaren metodologia eta tributu berrien ituntzea.
 4. 2023ko finantza-doikuntzak praktikan.
 5. Ondorioak.
 6. Informazio iturriak eta bibliografia.
 7. Kontsultatutako lege eta arauak.
-

1. Sarrera. Ekonomia itunaren sorrera eta finantza esparruaren garapena

1876ko foru-abolizioaren ondoren, Espainiako Gobernuak eta euskal aldundiek akordio bat lortu zuten, Euskal lurraldeetan —Bizkaiko, Gipuzkoako eta Arabako Lurralde Historikoetan, zehazki— foru-aldundiek bildu zituzten zergak eta, aldi berean, gastu publikoari aurre egin ziezaioten, aurreko foru-etapan egin bezala. Akordio horren arabera, aldundiek konpromisoa hartu zuten Espainiako Gobernuari kupo gisa euskal lurraldeetan bildu ez zuen zenbatekoa ordaintzeko. Akordio hori, hasiera batean behintzat, behin-behinekoa zen, hau da, euskal lurraldeak erresumako zerga-sistema erkidean sartu arteko epe mugatu baterako. Hala ere, gaur egun ere indarrean dago, izan ere, Ekonomia Itunaren sistemak dituen ia 150 urteetan, Espainiako Gobernuak eta aldundiek (hasieran bakarrik eta 1981etik aurrera, Eusko Jaur-laritzaren laguntzarekin) akordioa berritu dute, eta 2002an izaera mugagabea hartu du.

1978ko Espainiako Konstituzioaren aldarrikapenaren ondorioz eta 1979ko autonomia-sistema ezarri eta 1979ko Gernikako Estatutua onartu ondoren (baita ere Ekonomia Itunaren sistema), sistema horrek 180 graduko biraketa izan zuen finantza-arloan. Izan ere, ordutik aurrera, Estatuari ordaindu beharreko kupoak Euskal Autonomia Erkidegoak bereganatu ez zituen eskumenak kontuan hartuta kalkulatu hasi zen, eta Estatuari Autonomia Erkidegoak ordainduko zion, eta ez foru-aldundiek. Hala ere, BEZaren eta zerga berezien ituntzearekin batera, euskal erakundeek beraien herritarrek kontsumitutakoaren araberrako diru sarrerak izateko finantza doikuntza berezi batzuk ezarri ziren. Doikuntza hauek gaur egunean ere indarrean daude eta doikuntza berriak aurrekusi egin izan dira azken hilabeteetan itundutako zeharkako zergetarako.

Ekonomia Ituna funtsezkoa da euskal autogobernurako, honen bidez arautzen baitira EAE eta Estatuaren arteko tributua eta finantza-harremanak. Hori guztia sistemaren berezko itunari esker lortzen da, eta akordioaren bidez, Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoan ordezkaturik dauden alderdiek akordioak lortzen dituzte, eta ondoren Gorte Nagusiek berretsi behar dituzte. Gai hori beti errespetatu izan da 1978ko aro demokratikoa ezarri zenetik.

Ekonomia Itunaren sistemaren bidez, EAEko administrazio eskudunek zerga itunduak arautu eta biltzen dituzte, eta kupo global gisa finantzatzen dituzte Estatuak bere gain hartutako kargak, non Estatuak ez duen inolako kopururik jasotzen zerga itunduengatik.

Kupoaren zenbatekoa bosturtekoan indarrean dagoen kupoak kalkulatzeko metodologia arautzen duen Legearen bidez kalkulatu da, eta gaur egungoa apirilaren 3ko 10/2023 Legea da, 2022-2026 bosturtekorako EAEko kupoak zehazteko metodologia onartzen duena.

Lege horretan, kupoak kalkulatzeko prozedura ezartzeaz gain, EAERI dagozkion finantza-baliabideak izan ditzan egin beharreko finantza-doikuntzak adierazten dira. Beraz, lan honen helburua sistemak dituen finantza-doikuntza berriak aztertzea da. Gaiari heltzeko, lehenik eta behin, Ekonomia Itunaren sistemaren funtzionamendua aztertuko da, ondoren, kupoak nola kalkulatu den azalduko da labur-labur, eta, azkenik, finantza-doikuntza berriak aztertuko dira.

Sistemak duen lehen finantza doikuntza BEZaren ituntzearekin eman zen eta beraren arautzea abenduaren 13ko 11/1993ko Legearen bidez gauzatu zen. Doikuntza honen helburu nagusia, BEZa kudeatzeko modu bereziarekin batera, gertaera ekonomikoak gertatzen diren guneen eta gertakari horiek sortzen dituzten betebeharrak fiskal materialak gauzatu behar diren erreferentzia-eremuaren arteko lotura ezari konponbidea ematea zen. Finantza-arazoa zerga-bilketaren (konexio-puntuaren arabera lor daitekeena) eta zerga-bilketaren (zerga-ordainketaren oinarri den egitate ekonomikoari egotz dakiokena) arteko desadostasunean dago eta doikuntzaren bidez arazoa konpontzen da.

Beraz, Kupoak kalkulatzeko gain, itundutako zeharkako zerga ezberdinetan doikuntza berezi batzuk egin behar dago, euskal ogasunek beraien herritarrek burututako kontsumoaren araberrako diru sarrerak izateko.

2. Finantza doikuntzen esparrua ekonomia itunean

Ekonomia Ituna beharrezko tresna da euskal administrazioek beren zerga-sarrerak kudeatu eta arautu ahal izateko, gastu publikoari aurre egiteko eta euskal finantza-sistema behar bezala arautzeko. Horrela, EAEko Ekonomia Ituna onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak arautzen du egungo Ekonomia Ituna, eta bertan ezartzen dira sistemari aplikatu beharreko arau orokorrak, gaur egun dauden zerga itunduak, harreman-organoak, Estatuaren eta EAEn arteko harremanak arautzen dituzten finantza-printzipioak, kupoa kalkulatzeko metodologia eta aurreikusten diren finantza-doikuntzak.

Ekonomia Ituna 1978ko Espainiako Konstituzioak babesten eta errespetatzen duen eskubide historikoa da, eta doktrinak eta jurisprudentziak zehatz-mehatz aztertu dute, haren definizio zehatza eta espezifikoa ematen saiatuz. Garrantzitsua da, beraz, eskubide historikoei buruzko definizio bat ematea, ondoren Ekonomia Ituna zertan datzan adierazteko eta dauden doikuntza ezberdinak hobeto ulertzeko. Herrero y Rodríguez de Miñonek eskubide historikotzat zer hartzen den zehazteko ematen duen definizioa hartu dezakegu erreferentzia gisa: «eskubide historikoen funtsa beren historikotasunean dago, eta foruerakunde zaharren eskumen-multzo bat da lehenik, eta haien ondorengoena gero; foraltasunaren hondar-ikuspegia da, haien krisiaren eta zatiketaren ondorengo». Horrela, bada, foru-abolizioaren ondorioa izango litzateke, besteak beste, Ekonomia Itunaren sistema ezartzea; izan ere, De la Hucha Celadorrentzat, «Ekonomia Ituna da Euskal Autonomia Erkidegoaren autogobernuaren adierazlerik garrantzitsuen, edozein kontsiderazioen gainetik», eta «tributu-boterearen partekatzea da, Estatuaren eta foru-lurraldeen artean; zergak ordainarazteko lotura-puntu erabakigarriak finkatzen dira, zergen harmoniziorako irizpide egokiak ezartzen dira, eta foru-lurraldeek Estatuaren karga orokorrak finantzatzen laguntzeko formulak ezartzen dira (kupoa edo ekarpen ekonomikoa), lurralde historikoei eta/edo Autonomia Erkidegoak bere gain hartzen ez dituztenak; EAEn kasuan, kupoa zehazteko, eta kontuan hartuta zerga-boterearen titularrak lurralde historikoak direla —eta ez EAE—».

Bestalde, Ekonomia Itunak bere eragin praktikoa duten ezaugarriak ditu sistema osatzen duten bi alderdiak jorratzeko orduan: tributuko eta finantzak. Horrela, ezaugarri hauek izango lirateke: itundutako izaera, zerga itunduen zerga-kudeaketa, Euskal Autonomia Erkidegoaren aldebakarreko arriskua, euskal erakundeen arteko arrisku partekatua eta foru-aldundien administrazio-ahalak.

Laburbilduz, artikulu honen helburu nagusia ez denez, ezaugarri horietako bakoitza honela azal daiteke:

Sistemak duen izaera itunduari dagokionez, sistemaren azpian dagoen erdigunea azpimarratu nahi da, hain zuzen ere, administrazioen arteko ituna. Horrenbestez, sistemari buruzko guztia adosterakoan, Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoak da bitariko organoa. Ekonomia Itunaren Legearen 61. artikuluan arabera, batzorde hori osatuko dute, alde batetik, foru-aldundi bakoitzeko ordezkari batek eta Eusko Jurlaritzako beste hainbatek, eta, bestetik, Estatuako Administrazioaren beste horrenbeste ordezkari. Ondoren, Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoaren erabakiak aho batez hartu beharko direla esan beharra dago. Era berean, Ekonomia Itunaren Legearen Bigarren Xedapen Gehigarriak adierazten du Ekonomia Itunaren edozein aldaketa hura onartzeko jarraitutako prozedura beraren bidez egingo dela, eta Estatuaren tributuko-ordenamendu juridikoan aldaketaren bat gertatzen bada eta erreforma horrek tributuen ituntzeari eragiten badiu, zeharkako zergapetzearen eremuan eragina duten araugintza-eskumenei bannaketa aldatzen bada edo tributuko-figura edo konturako ordainketa berriak sortzen badira, bi administrazioek, ados jarrita, Ekonomia Ituna ordenamendu horretan izandako aldaketetara egokituko dute.

Zerga itunduen araugintzako eta zerga-kudeaketako autonomiari dagokionez, Ekonomia Itunak foru-aldundiei aitortzen die zerga itunduak ordainarazteko, kudeatzeko, likidatzeko, ikuskatzeko, berrikusteko eta biltzeko ahalmena, eta, horrela, «zerga-autonomia maila handia soilik gainditzen dute zerga-harmonizazioa Itunaren sistemari baino ahalagoa duten herrialde federalek, eta iturrien gainjartzea da arau orokorra».

Sistema alde bakarreko arriskukoa da, eta horren arrazoia da Estatuak ez duela parte hartzen euskal erakundeek bildutako diru-bilketan, eta ez duela bere gain hartzen gastu publikoen estaldura, EAEk ezin

badie aurre egin bere betebeharrei. LÁMBARRI eta LARREAK adierazi dute «beregantatu gabeko karga orokorretarako ekarpena ez dela egiten bildutako diru-sarreraren arabera, baizik eta Euskal Autonomia Erkidegoaz kanpoko aldagai batzuen arabera egiten dela: eskumen horietarako Estatuko Aurrekontu Orokorretan jasotako gastuen arabera».

Alde bakarreko arriskuak ahalik eta eraginkorrenak izatera behartzen ditu euskal administrazioak, bestela, Estatuak inoiz konpentsatuko ez lituzkeen baliabide gutxiago izango lituzketelako gastu publikoak ordaintzeko. Horrenbestez, euskal erakunde bakoitzari dagokio bere diru-sarrerak eta gastuak kudeatzea aurrekontu-egonkortasunaren eta finantza-iraunkortasunaren printzipioetan oinarritutako aurrekontu-arauak betez, eta toki-erakundearen finantza-babes egokia zainduz.

Sistemaren berezko erantzukizun hori euskal administrazio guztiena da; izan ere, Ekonomia Itunaren mekanismoen erabileraren kudeaketa ona edo txarra Euskal Autonomia Erkidegoari soilik dagozkie, hau da, Eusko Jauriaritzari, foru-aldundiei eta EAEko udalei. Ezaugarri horrek, Ekonomia Itunaren sistemaren aldebakarreko arriskua deritzonak, ondorio zuzena eta praktikoa du administrazio-maila desberdinen gaitasun ekonomiko eta finantzarioan, eta administrazio solidarioak dira elkarren artean kupo ordaintzeari aurre egiteko orduan. Beraz, sistemak zigortu egiten du bere baliabideak behar bezala biltzen (eta kudeatzen) ez dituen administrazioa.

Era berean, Ekonomia Itunaren Legearen Hirugarren Xedapen Gehigarriak adierazten du Araba, Bizkaia eta Gipuzkoako foru-aldundiak 1906ko abenduaren 13ko Errege Dekretuaren 15. artikulua ekonomia- eta administrazio-arloan aitortu zizkien ahalmenak izango dituztela, eta, Konstituzioaren Lehen Xedapen Gehigarrian aurreikusitako foru-araubidearen eguneratze orokorrerako prozesuaren arabera, beren burua iraunkortzat jotzen dutela, Konstituzioaren 149.1.18 artikulua aipatzen dituen oinarri kalterik egin gabe. PORREsek adierazi du «Itunak vis erakargarri bat izan duela, eta horrek berekin dakarrela, zerga- eta finantza-autonomia dela eta, ahalmen ekonomiko-finantzarioak ez diren beste ahalmen administratibo batzuk aitortzea». Hala ere, Konstituzio Auzitegiaren otsailaren 2ko 11/1984 epaiak dio 1906ko lege-testuak ez duela argitzen euskal aldundiak dituzten ahalmen zehatzak, honako hau baieztatzean: «Eusko Jauriaritzako ordezkariak berak adierazten du ezen, 1906 baino lehen, euskal aldundien zor-jaulkipenei edo bestelako zorpetzei eta finantza-autonomiari buruzko bibliografia eskasak beharrezko erantzunik gabe uzten dituela aipatutako 15. artikuluan aitortutako ahalmenei buruzko gaiak».

Sistema horrek dituen ezaugarri horiez gain, oso garrantzitsua da Ekonomia Itunaren Legearen 48. artikulua, hor jasotzen baitira EAEren eta Estatuaren arteko finantza-printzipioak. Hemendik aurrera, laugarren printzipioa jorratuko dut, sistemak dituen finantza-doikuntzekin lotzeko; izan ere, Euskadik Autonomia Erkidegoak bere gain hartu ez dituen Estatuaren kargei, hau da, kupoari, egin behar dien ekarpenari buruz hitz egiten digu.

3. Kupoaren metodologia eta tributuen berrien ituntzea

Kupoa EAEk Estatuari egiten dion ekarpena da, Euskal Autonomia Erkidegoak bere gain hartzen ez dituen Estatuaren karga guztietarako ekarpen gisa, eta horrek euskal erakunde bakoitzak bere herritarrei zerbitzu publikoak emateko eta finantza-betebeharrei aurre egiteko duen gastu-ahalmena zehazten du.

Hasieran adierazi dudana bezala, abiaburu den urteko kupoaren kalkulua Euskal Autonomia Erkidegoko kupo 2022-2026 bosturtekoaren zehazteko metodologia onartzen duen apirilaren 3ko 10/2023 Legean arautzen da. Horrela, 2022-2026 bosturtekoaren abiaburu-urteko kupo likidoa zehazteko, Autonomia Erkidegoak bere gain hartu gabeko kargen zenbateko osoari egozpen-indizea aplikatu behar zaio, eta dagokion doikuntzak eta konpentsazioak egin behar dira.

Euskal Autonomia Erkidegoak bere gain hartu ez dituen kargak zeintzuk diren jakiteko, Estatuko Aurrekontu Orokorretan islatzen diren gastuetatik abiatu behar da. Gastu horiek Euskal Autonomia Erkidego-

tik kanpoko faktoreen arabera kalkulatu dira, euskal administrazioek ezin baitute inolako eraginik izan Estatuko Aurrekontu Orokorren edukian. Gastu horiek kalkulatzeko, Euskal Autonomia Erkidegoak bere gain hartutako kargei dagozkienak deskontatu behar dira; izan ere, Euskal Autonomia Erkidegoak bere gain hartutako eskumenak dira, hau da, Gernikako Estatutuaren I. tituluan ezarritakoak. «Hala ere, ez dago adostasunik orain arte EAeri dagozkion eskumenak zenbat eta zeintzuk diren ezartzerakoan, eta, beraz, Estatuko Administrazioak kudeatzen ditu, eta ez autonomikoak».

Ekonomia Itunaren Legeak, bere aldetik, 52. artikuluan ezartzen du zeintzuk diren Euskal Autonomia Erkidegoak bere gain hartzen ez dituen kargak, baina karga horietako batzuk baino ez ditu aipatzen. Honela dio artikulua honek:

«Bat. Autonomia-erkidegoak bereganatu ez dituen Estatuaren kargatzat hartzen dira autonomia-erkidegoak benetan bereganatu ez dituen eskumenei dagozkienak.

Bi. Karga horien zenbateko osoa zehazteko, Estatuaren Aurrekontuko gastu guztietatik kenduko da autonomia-erkidegoak bere gain hartutako eskumenei estatu-mailan dagokien aurrekontu-esleipen osoa, kasuan kasuko dekretuetan finkatutako transferentziaren eraginkortasun-datatik aurrera.

Hiru. Besteak beste, honako hauek izango dira Autonomia Erkidegoak bere gain hartu gabeko kargak:

- a) Estatuaren Aurrekontu Orokorretan Konstituzioaren 158.2 artikuluan aipatzen den Lurralde arteko Konpentsazio Funtzari esleitutako zenbatekoak. Karga horri aurre egiteko, Kupoaren Legean zehaztutako prozedura erabiliko da.
- b) Estatuak erakunde publikoen alde egiten dituen transferentziak edo dirulaguntzak, baldin eta erakunde horiek betetzen dituzten eskumenak Euskal Autonomia Erkidegoak bere gain hartzen ez baditu.
- c) Estatuaren zorren interesak eta amortizazio-kuotak, Kupoaren Legeak zehazten duen moduan».

Euskal Autonomia Erkidegoak finantzatu beharreko kargak zeintzuk diren jakin ondoren, guztizko kopuru horiei, Estatuko Aurrekontu Orokorretan islatutakoei, egozpen-indizea deritzona aplikatzen zaie. Indize horrek EAek Estatuko BPGan duen pisu erlatiboa islatzen du, eta, funtsean, Lurralde Historikoen errentaren arabera zehazten da, Estatuari dagokionez, 1981etik aplikatzen den ehuneko % 6,24 izanik. Indize hori denboran aldatu ez den arren, bere garaiari parametro ekonomikoak kontuan hartuta kalkulatu zen, baina zenbait ahotsak zalantza jartzen dute indizeak, gaur egun, EAek Estatuko BPGan duen benetako pisua adierazten duen.

EAek bere gain hartu ez dituen kargak kalkulatu ondoren, Ekonomia Itunaren Legearen 55. artikulua adierazten du zuzeneko zergapetzea hobetzeko doikuntza bat egingo dela, Ekonomia Itunaren 9.bat.1.a. b) eta 7.bi artikuluetan ezarritako kasuak kontuan hartuta ateratzen diren kopuruaren arabera. Kasu horiek honako hauek dira: alde batetik, Estatuak, beste autonomia-erkidego batzuek, lurralde erkideko korporazioek eta beren lurralde- eta erakunde-administrazioetako gainerako erakundeek egindako jaulkipenak, Estatuak eskatuko dituenak, eta, bestetik, lansari aktiboek zein pasiboek dagozkien atxikipe-nak, hartzailea ez den beste pertsona batek sortutako pentsioak barne, Estatuak funtzionarioei eta Estatu lan- edo administrazio-kontratazioko araubidean enplegatuei ordaindutakoak.

Hori dela eta, Estatuko Zerga Agentzian egindako eta sartutako Estatuko funtzionarioek euskal lurraldean zerbitzuak ematearen kontzeptuan emandako zenbatekoak eta Estatuak, beste autonomia-erkidego batzuek edo Euskal Autonomia Erkidegoan ordaindutako lurralde erkideko korporazioek jaulkitako zorren eta jesapenen interesak eta gainerako kontraprestazioak doitu egin behar dira, eta lurralde historikoen aldeko zenbateko bihurtu. Horregatik, Euskal Autonomia Erkidegoak bere gain hartzen ez dituen kargei kopuru horiek kentzen zaizkie.

Era berean, Ekonomia Itunaren Legearen 56. artikuluan arabera, lurralde historiko bakoitzari dagokion kupoari kontzeptu batzuk kendu behar zaizkio (egozpen-indizea Estatuko Aurrekontu Orokorretan islatutako zenbatekoari aplikatuta) konpentsazioagatik.

Kontzeptu horiek itundu gabeko tributuak, zergazkoak ez diren aurrekontuko diru-sarrerak eta Estatu Aurrekontu Orokorren defizita dira. Kontzeptu horiek guztiek zerikusia dute Euskal Autonomia Erkidegoak ez duela bere diru-bilketan parte hartzen, eta, beraz, hauek Euskal Autonomia Erkidegoaren alde erabat hitzartzen ez diren bitartean, Estatuak bere horretan mantentzen du diru-sarrera horien guztien diru-bilketarako gaitasuna, eta diru-bilketarako ahalmen hori ez da Euskal Autonomia Erkidegora aldatu. Hau da, kopuru horiek konpentsatu ezean, Estatuak bi aldiz irabaziko luke, alde batetik, EAEk ordaintzen duen kupo-kopuruagatik, eta, bestetik, itundu gabeko diru-sarreretatik jasotzen dituen kopuruengatik.

Horrela, kopuru horiek guztiak Euskal Autonomia Erkidegoak bere gain hartzen ez dituen kargei kentzean, kupo likidoa lortuko litzateke, berau konpentsazioak eta doikuntzak egin ondoren ateratzen den kopurua izango litzatekelarik. Azkenik, kupo likidoa behar bezala kalkulatzeko, Arabarako, Ekonomia Itunari buruzko Legearen Laugarren Xedapen Iragankorra aplikatu behar da, Euskal Autonomia Erkidegoko gainerako erkidegoei dagozkien eskumen gehigarriengatik lurralde historiko horrek duen konpentsazioa zehazten baita (zuzenean ordaintzen zaio).

Bosturtekoaren hurrengo urteetan, printzipioz, ez dira berriro kalkulaten Euskal Autonomia Erkidegoak bere gain hartu ez dituen kargak eta lehen azaldu ditudan konpentsazioak eta doikuntzak. Ordaindu beharreko kupo beste indize bat kontuan hartuta kalkulaten da, hau da, 2022-2026 bosturtekorako Euskal Autonomia Erkidegoko kupo zehazteko metodologia onartzen duen apirilaren 3ko 10/2023 Legearen 10. artikuluan arautzen den eguneratze-indizearen bitartez. Indize hori zatidura bat da itundutako tributuen-gatik diru-sarreraren aurreikuspenaren (autonomia-erkidegoei erabat lagatako tributuak kanpo utzita) eta kupo likidoa aipatzen duen ekitaldiko Estatu Diru-sarreraren Aurrekontuko I. eta II. kapituluetan agertzen denaren artean eta Estatuak bosturtekoaren abiaburu-urtean tributu-kontzeptu berberengatik aurreikusitako diru-sarreraren artean, behar bezala homogeneizatuta. Beraz, emaitza abiaburu-urteko kupo likidoari aplikatuko zaio, eta horren emaitza ekitaldi horretan ordaindu beharreko kupo izango da.

Indarrean dagoen bosturtekoan bereganatutako eskumenak aldatzeak dakartzan ondorioak kontuan har daitezke, Ekonomia Itunaren Legearen 58. artikulua eta bost urteko Legearen 11. artikulua adierazten dute Euskal Autonomia Erkidegoak, bosturtekoaren edozein urtetan, bere gain hartzen baditu eskumen berriak, eta horien estatu-mailako urteko kostua bosturtekoaren abiaburu-urteko kupo zehazteko zenbatu ziren Estatuaren kargen barruan sartu izan balitz, eskualdaketa gertatzen den ekitaldian eskualdatzeari lotutako estatu-mailako urteko kostu osoa kalkulatu dela, ekitaldi horretarako Estatuaren Aurrekontu Orokorretatik ondorioztatzen denaren arabera. Hala ere, eskualdaketa berriaren eraginkortasuna ez badator bat ekitaldiko urtarilaren 1arekin, ekitaldi horretan eskualdatzeari lotutako estatu-mailako urteko kostu osoa proportzionalki hainbanatuko da, Euskal Autonomia Erkidegoak eskumen horiek bere gain hartu dituen urtearen zatiarekiko proportzioan, eskualdaketa gertatu den ekitaldiko kupo zehazteko ondorio eskusiboekin.

Azkenik, bosturteko Legearen 12. artikulua adierazten duen bezala, behin-behineko kupoak finkatu ondoren, behin betiko likidatzen dira, Estatuak benetan lortutako likidaziotik ondorioztatzen den eguneratze-indizearen benetako balioa aplikatuta, bai kupoaren ekitaldian, bai bosturtekoaren abiaburu-urtean duen homogeneoan, abiaburu-urteko behin betiko kupo likido homogeneoa.

Puntu honetara iritsita, batek, oker, ondoriozta dezake Euskal Autonomia Erkidegoak bere gastu publiko aurre egin behar diela zergadunek alde aurretik bildutako zenbatekoarekin, likidatu eta ordaindu den kupo kenduta. Bada, hori ez da guztiz egia; izan ere, sistemak jasotzen dituen finantza-doikuntzak egiteke geratuko liriteke, eta zerga desberdinetan egin behar dira, bilketa dagokion lurralde-eremuko kontsumoarekin bat etor dadin. Doikuntza horiek ez dute eraginik kupo likidoaren kalkuluan, baina bai euskal administrazioek duten finantza-ahalmenean.

4. 2023ko finantza-doikuntzak praktikan

Aurretik aipatu izan dudana bezala Kupoaren kalkulua egiteko legeak metodologia bat arautzen du eta kupo kalkulatu ostean, euskal lurraldeek berau ordaindu beharra dute, kontuan hartu gabe euskal oga-

sunek jasotzen duten diru kantitatea zerga bilketarengatik. Hala ere, kupoa, gastu bat den heinean, euskal erakundeek duten finantza ahalmenaren bidez egiten die aurre eta horretarako zerga bilketako dirua ere erabiltzen dute. Hala ere, zerga bilketaz gain, badaude euskal erakundeentzat berebiziko garrantzia duten beste diru sarrera (edo gastu) batzuk ere kontuan hartu beharrekoak direnak, besteak beste, zeharkako zergetan euskal herritarrek kontsumoaren bidez ordaintzen dutena, kontuan hartu gabe hauen bilketa euskal ogasunek egin edota Lurralde erkideko ogasunak. Kantitate hauek finantza esparrua handitzen dute eta Ekonomia Ituna arautzen duen legearen II. Kapituluak doikuntza berezi batzuk aurreikus-ten ditu hauek behar bezala kalkulatzeko.

Ekonomia Itunaren Legearen 53. artikulua Balio Erantsiaren gaineko Zergan kontsumoari aplikatu behar zaion doikuntza adierazten du, eta 54. artikulua Fabrikazioko Zerga Bereziaren kontsumorako egokitzapena aipatzen du. 2022ko azaroaren 17ko Batzorde Mistoaren erabakiaren ondoren, 54 bis artikulua sartu da, kontsumorako doikuntza adierazten duena, plastiko berrerabilgarriko ontzien gaineko zerga bereziaren gainean, eta 54 ter artikulua, kontsumorako doikuntzari buruzkoa, berotegi-efektuko gas fluordunen gaineko zergaren gainean.

Azken bi doikuntza berri horiei dagokienez, esan behar da haien helburu nagusia lehendik indarrean zeuden doikuntzek lortu nahi duten bera dela, hau da, euskal ogasunak Euskal Autonomia Erkidegoko egoiliarrek egindako kontsumoaren bilketarekin geratzea, eta ez izan duten benetako bilketarekin, beren kontsumo errealagatik egokituko litzaiekeenarekin desberdina izan baitaiteke. Horrela, doikuntzak zeinu positiboa edo negatiboa izan dezake Euskal Autonomia Erkidegorako; lehenengo kasuan, kontsumoa ekoizpena baino handiagoa denez, jaso beharko lukeen kopurua da, eta bigarren kasuan, Estatuak kobratu beharko lukeen kopurua, EAEko kontsumoa ekoizpena baino txikiagoa baita.

Doikuntza zenbatekoa den jakiteko, Ekonomia Itunaren Legeak eta bosturteko Legeak bi doikuntza horietarako xedatzen dutena aztertu behar da, egokitzapen bakoitzerako agertzen diren formulak berdinak baitira, nahiz eta horien osagaiek nomenklatura eta kantitatea aldatu.

Horrela, berrerabili ezin diren plastikozko ontzien gaineko zerga bereziaren doikuntzari dagokionez, formula hau erabili da hura kalkulatzeko:

$$RFPV = RRPV + f * RRAD + (f - g) * H$$

Izanik:

RFPV = Urteko azken zerga-bilketa Euskadin.

RRPV = Urteko benetako zerga-bilketa Euskadin.

RRTC = Urteko benetako zerga-bilketa lurralde erkidean.

RRAD = Urteko benetako zerga-bilketa inportazioak direla-eta

$$f = \frac{\text{Euskadiko egoiliarren kontsumoa}}{\text{Estatuko egoiliarren kontsumoa (zergaren aplikazio-eremua)}}$$

$$g = \frac{\text{Euskadiko zerga-bilketaren ahalmena}}{\text{Estatuko zerga-bilketaren ahalmena (zergaren aplikazio-eremua)}}$$

$$H = \frac{RR_{PV}}{g} \quad \text{baldin eta} \quad \frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \leq \frac{g}{1-g}$$

$$H = \frac{RR_{TC}}{1-g} \quad \text{baldin eta} \quad \frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \geq \frac{g}{1-g}$$

Joan gaitezen gauza bakoitza aztertzen, dagokion doikuntza behar bezala kalkulatzeko.

Ontzi horien kontsumo erlatiboa adierazten duen (f) adierazpena hartu behar da abiapuntutzat, eta Euskal Autonomia Erkidegoko egoiliarren kontsumoa Estatuko egoiliarren kontsumoarekin zatituta kalkulatu da. Egungo bosturteko Legearen 16. artikuluan ikus daitekeenez, (f) adierazpena % 3,657 da, eta BEZaren doikuntzarekin gertatzen den bezala, doikuntzaren kalkuluan bi zati bereiz daitezke, zergapeko ondasunen inportazioen (1) edo kargatutako barne-eragiketen (2) kargaren arabera.

Horrela, aduanetatik (1) datorren diru-bilketan, Estatuaren eskumen eskusiboa denez, EAEk ez du diru-kopururik biltzen horregatik, eta, beraz, Estatuak bildutako zenbatekoaren % 3,657 dagokio, hau da:

(1)
 $A = f * RRAD$
 $A = 0,03657 * RRAD$

Bestalde, barne-eragiketen diru-bilketa (2) kalkulatzeko, (g) esamoldea erabiltzen da, hau da, benetako diru-bilketa, zergaren hitzarmenari jarraiki. Bosturteko Legearen 16. artikulua arabera, ehuneko hori 1,912 da.

Horrela, Euskal Autonomia Erkidegoari % 3,657ko kontsumo-bilketa egozten bazaio eta Euskal Autonomia Erkidegotik lortutako benetako bilketa % 1,912 bada, EAERI egokituko zaion doikuntza honako hau da:

(2)

(f)-(g)

%3,657-%1,912= 1,745%

Hala ere, ehuneko hori doitu egin behar da lurralde bakoitzaren diru-bilketaren kudeaketaren eraginkortasuna kontuan hartuta (H), eta Ekonomia Itunaren Legeak hiru agertoki aurreikusten ditu:

(3)

1. agertokia: EAE eta lurralde erkideak pareko eraginkortasun maila dute zerga bilketa egiterako orduan.

$$\frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \leq \frac{g}{1-g}$$

$$\frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \geq \frac{g}{1-g}$$

Beraz, egokitzapena (H) hau izango litzateke:

$$H = \frac{RR_{PV}}{g}$$

Edo

$$H = \frac{RR_{TC}}{1-g}$$

2. agertokia: EAE luarralde Erkidea baino eraginkorragoa da

Horrek esan nahi du EAEk lortutako benetako diru-bilketa teorian dagokiona baino handiagoa dela.

$$\frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \geq \frac{g}{1-g}$$

Beraz, (H)

$$H = \frac{RR_{TC}}{1-g}$$

3. agertokia: Lurralde erkidea EAE baino eraginkorragoa da

Kasu honetan, 2. agertokiaren kontrakoa gertatzen da: EAEk lortutako benetako diru-bilketa teorian dagokiona baino txikiagoa da.

$$\frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \leq \frac{g}{1-g}$$

Beraz, (H)

$$H = \frac{RR_{PV}}{g}$$

Horrela, EAeri legokiokkeen azken bilketa honako hau izango litzateke:

$$RFPV = RRPV + (1) + ((2) * (3))$$

$$RFPV = RRPV + f * RRAD + (f - g) * H$$

Eta aplikatu beharreko doikuntza osoa:

$$A = (1) + ((2) * (3))$$

$$A = f * RRAD + (f - g) * H$$

Hau da:

$$0,03657 * RRAD + 0,01745 * H$$

Gainera bosturtekoaren legearen 16. artikulua prozedura berezi bat ezartzen du EAEk zerga honen bilketan %10eko desbideratzea baldin badauka. Horrela dio: «Euskal Autonomia Erkidegoak lortutako benetako bilketa, berrerabili ezin diren plastikozko ontzien gaineko zerga bereziari dagokionez, jasotako indizea Estatu osoko benetako diru-bilketari aplikatuta ateratzen den zifratik ehuneko 10 baino gehiago desberdina bada, indize horiek zuzenduko dira, aipatutako aldeak gertatzen diren urteko doikuntzak egiteko».

Bestalde, berotegi-efektuko gas fluordunen gaineko zergaren doikuntza aurreko doikuntzaren modu berean kalkulatu da. Prozedura ez errepikatzeagatik, Ekonomia Itunaren Legearen 54 ter artikulua eta bosturteko legearen 17. artikulua hari buruz ematen duten formulazioa baino ez dut aipatu. Artikulu hauen arabera, EAeri dagokion kontsumo kantitatea aduanetan Estatuak jasotzen duenaren arabera da, % 4,337koa (h) eta EAEk biltzen duena % 0,343 (i) barneko eragiketa gisa. Beraz, (h) –(i), EAeri egokitu zaion doikuntza honako hau da:

(h)-(i)

$$\%4,337 - \%0,343 = \%3,994$$

Horrela, EAeri zerga honegatik dagokion doikuntza guztia hauxe litzateke:

$$RFPV = RRPV + h * RRAD + (h - i) * H$$

Izanik:

RF_{PV} = Urteko azken zerga-bilketa Euskadin.

RR_{PV} = Urteko benetako zerga-bilketa Euskadin.

RR_{TC} = Urteko benetako zerga-bilketa lurralde erkidean.

RR_{AD} = Urteko benetako zerga-bilketa inportazioak direla-eta.

$$h = \frac{\text{Euskadiko egoiliarren kontsumoa}}{\text{Estatuko egoiliarren kontsumoa (zergaren aplikazio-eremua)}}$$

$$i = \frac{\text{Euskadiko zerga-bilketaren ahalmena}}{\text{Estatuko zerga-bilketaren ahalmena (zergaren aplikazio-eremua)}}$$

eta EAERI dagokion doikuntza ondokoa litzateke:

$$A = h * RRAD + (h-i) * H$$

Hau da:

$$0,04337 * RRAD + 0,03994 * H$$

Era berean, berrerabili ezin diren plastikozko ontzien gaineko zerga bereziaren doikuntzan azaldu den bezala, kontuan hartu behar da lurraldeen eraginkortasuna diru-bilketan (H).

5. Ondorioak

Espainiako ordenamendu juridikoan izandako azken tributu aldaketek, besteak beste, Ekonomia ituna eta kupoa kalkulatzeko metodologia legeak aldatzea ekarri ditu eta horretarako historikoki erabili den formula berdina erabili izan da: akordioa. Akordio hau Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoan egin da eta ondoren, egin beharreko aldaketak egin izan dira dagokion erakunde eskuduneari.

Aldaketa hauek euskal administrazioentzat diru sarrera iturri berriak ekarri ditu eta horiek zehaztu ahal izateko, Ekonomia Itunaren legea eta indarrean dagoen apirilaren 3ko 10/2023 Legea onartzea ekarri du. Aldaketa nabariak zerga berezi batzuetan eman izan dira: plastikozko ontzi berrerabilezinen gaineko zerga eta berotegi-efektuko gas fluordunen gaineko zergan hain zuzen. Zerga hauen ituntzeak EAEk hauek biltzeko eskumena lortu izan du eta, horrela, hauengandik diru sarrera berriak jaso izan ditu, baina kontsumoaren araberakoa da jasotakoa eta ez produkzioaren araberakoa.

Egoera hau konpondu eta EAERI benetan dagokion kantitatea zehazteko doikuntza ezberdinak arautu izan dira, ordurarte, beste zerga batzuekin gertatzen izan den bezala, prozedura berdina erabiliz.

Doikuntza hauen bidez, EAEk legez dagokion diru sarrerak zehaztu dira eta hauen bidez eta kupoa kalkulatzeko lege berriaren bidez, segurtasun juridikoa eta finantza egonkortasuna lortu izan da.

6. Informazio iturriak eta bibliografia

- AGIRREAZKUENAGA ZIGORRAGA, I. (2009). *Facultades de las Diputaciones Vascongadas como Organismos Administrativos. Lex et consuetudo dant ordinariam jurisdictionem*, Bizkaiko Foru Aldundia.
- ALONSO OLEA, E. (1995). *El Concierto Económico (1878-1937). Orígenes y Formación de un Derecho Histórico*, Colección Tesis Doctorales, IVAP.
- ALONSO OLEA, E. (2001). *Foru Ogasunaren 500 urte-500 años de Hacienda Foral*, Ad Concordiam.
- ENDEMAÑO ARÓSTEGUI, J.M. (2011). «Los derechos históricos en el régimen de conciertos económicos. Su proyección en el orden económico y administrativo de los municipios». *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, 317, 175-211
- ERKOREKA, M., GARCÍA RABADÁN, J., & GARRO, J. (2022). *Conocimiento y opinión del alumnado de la UPV/EHU sobre el Concierto Económico: resultados de la encuesta Ituna 2021*. Ad Concordiam.
- DE ESTECHA Y MARTÍNEZ, J.M. (1997). *Régimen Político y Administrativo de las Provincias Vasco Navarras*. Bizkaiko Foru Aldundia.
- HERRERO Y RODRÍGUEZ DE MIÑÓN, M. (1998). *Derechos Históricos y Constitución*. Taurus.
- LÁMBARRI GÓMEZ, C. & LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, J.L. (1995). *El Concierto Económico*, IVAP.
- DE LA HUCHA CELADOR, F. (2006). *El régimen jurídico del Concierto Económico*, Ad Concordiam.
- LARREA ANGULO, P. (1991). «El Modelo Financiero del Concierto Económico». *Ekonomiaz*, 19, 34-53.
- LARRAZABAL BASAÑEZ, S. (2004). *Derecho Público de los Territorios Forales*, IVAP.
- LARRAZABAL BASAÑEZ, S. (2019). «El cumplimiento del Estatuto de Gernika de 1979», *Iura Vasconiae*, 16, 307-347.
- PORRES AZKONA, J. (1992). *Política y Derecho. Los Derechos Históricos vascos*. IVAP.
- SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S. (2012). *El Concierto Económico Vasco ante el juez Comunitario*, IVAP.
- DE VICARIO Y PEÑA, N. (1997). *Los Conciertos Económicos de las Provincias Vascongadas*. Bizkaiko Foru Aldundia.

7. Kontsultatutako lege eta arauak

1978ko Espainiar Konstituzioa.

Abenduaren 18ko 3/1979 Lege Organikoa, Autonomia Estatutuarena Euskadirentzat.

Maiatzaren 13ko 12/1981 legea, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duena.

Abenduaren 13ko 11/1993 Legea, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko Legea eta Zerga Bereziei buruzko Legea egokitzekoa.

Maiatzaren 23ko 12/2002 legea, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duena.

Urriaren 7ko 4/2021 Legea, 2022-2026 aldiaren egin beharreko ekarpenak zehazteko metodologiari buruzkoa.

Apirilaren 3ko 9/2023 Legea, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legea aldatzen duena.

Apirilaren 3ko 10/2023 Legea, 2022-2026 bosturtekorako EAEko kupoaren zehazteko metodologia onartzen duena.

El ajuste bilateral a efectos de precios de transferencia en el ámbito foral

Alejandra Iturre Salinas

Inspectora de Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia

Abstract: Como bien es sabido, los precios de transferencia tratan de asignar a cada jurisdicción o administración competente, el beneficio que le corresponde a efectos de que pueda someterlo a imposición con arreglo a su normativa, pero... ¿qué ocurre cuando dos contribuyentes que han realizado una operación vinculada están sometidos a Administraciones tributarias competentes diferentes?

A lo largo del presente artículo, se van a analizar cuáles son las herramientas de las que disponen las Haciendas Forales y sus contribuyentes a efectos de practicar el ajuste bilateral o correlativo en materia de precios de transferencia, así como la problemática que puede surgir cuando la operación vinculada que pretende ser objeto de regularización se ha realizado entre un contribuyente de competencia estatal y otro contribuyente de competencia foral.

Para ello, examinaremos cuál es la naturaleza jurídica de dicho ajuste bilateral y haremos un breve repaso sobre las disposiciones que regulan dicha cuestión, con especial referencia a la introducción del artículo 47 ter del Concierto Económico para los periodos impositivos iniciados a partir del 30 de diciembre de 2017. En este punto, además, revisaremos algunas Resoluciones emitidas por la Junta Arbitral, así como diversas sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en las que se han visto involucradas las Haciendas Forales.

Abstract: Jakina denez, transferentzia-prezioen bitartez dagokien onura esleitu nahi zaie jurisdikzio edo administrazio eskudun bakoitzari, zerga araudiari jarraikiz ezarri dezaten; alabaina... zer gertatzen da lotutako eragiketa bat egin duten bi zergadun zerga-administrazio eskudun ezberdinen mende daudenean?

Artikulu honetan, hain zuzen ere, foru-ogasunek eta zergadunek transferentzia-prezioei dagokienez bi aldeko doikuntza edo doikuntza korrelatiboa egiteko dituzten tresnak aztertuko dira, baita ere zein arazo sor daitekeen erregularizatu nahi den lotutako eragiketa estatuaren eskumeneko zergadun baten eta foru-eskumeneko beste zergadun baten artean egiten bada.

Horretarako, bi aldeko doikuntza horren izaera juridikoa aztertuko dugu eta berrikuspena labur bat egingo dugu gai hori arautzen duten xedapenei dagokienez, arreta berezia jarri Ekonomía Itunaren 47 ter artikuluan 2017ko abenduaren 30etik aurrera abiarazitako zerga-aldietarako jasotakoari. Puntu honetan, halaber, Arbitraje Batzordeak igorritako ebazpen batzuk aztertuko ditugu, bai eta Auzitegi Gorenak emandako zenbait epai ere, non foru-ogasunak nahasita egon baitira.

Sumario:

1. Introducción. 2. Visión global del ajuste bilateral o correlativo: 2.1. Ajustes de precios de transferencia. Fundamento del ajuste bilateral o correlativo; 2.2. Problemática del ajuste bilateral cuando la operación vinculada implica a Administraciones Tributarias diferentes. 3. Marco jurídico del ajuste bilateral o correlativo en el ámbito foral: 3.1. El Concierto Económico; 3.2. Normativa del Impuesto sobre Sociedades. 4. Conflictos planteados en la Junta Arbitral. 5. Análisis de la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo: 5.1. Sentencia de 17 de septiembre de 2020 (RCA 5808/2018); 5.2. Sentencia de 20 de diciembre de 2022 (REC 3175/2022); 5.3. Sentencia de 23 de diciembre de 2022 (REC 1763/2021). 6. Conclusiones.

Como bien es sabido, los precios de transferencia tratan de asignar a cada jurisdicción o administración competente, el beneficio que le corresponde a efectos de que pueda someterlo a imposición con arreglo a su normativa, pero... ¿qué ocurre cuando dos contribuyentes que han realizado una operación vinculada están sometidos a Administraciones tributarias competentes diferentes?

A lo largo del presente artículo, se van a analizar cuáles son las herramientas de las que disponen las Haciendas Forales y sus contribuyentes a efectos de practicar el ajuste bilateral o correlativo en materia de precios de transferencia, así como la problemática que puede surgir cuando la operación vinculada que pretende ser objeto de regularización se ha realizado entre un contribuyente de competencia estatal y otro contribuyente de competencia foral.

Para ello, examinaremos cuál es la naturaleza jurídica de dicho ajuste bilateral y haremos un breve repaso sobre las disposiciones que regulan dicha cuestión, con especial referencia a la introducción del artículo 47 ter del Concierto Económico para los periodos impositivos iniciados a partir del 30 de diciembre de 2017. En este punto, además, revisaremos algunas Resoluciones emitidas por la Junta Arbitral, así como diversas sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en las que se han visto involucradas las Haciendas Forales.

1. Introducción

Resulta innegable que vivimos en un escenario en el que la internacionalización de la economía es cada vez mayor. Además, y tras la reciente pandemia, cuestiones como la economía digital o la posibilidad de teletrabajar, están modificando la manera en la que se genera y localiza el beneficio empresarial.

Para abordar los diversos retos que han ido surgiendo en el ámbito económico, las Administraciones tributarias han tenido que ir adaptando su normativa, ya que, para buena parte de ellas, los cambios que se han producido en el plano de las relaciones empresariales han supuesto una merma en su recaudación.

No podemos perder de vista que el principio de capacidad económica es el que inspira la potestad de someter a imposición de las Administraciones tributarias. Por ello, es muy relevante poder determinar correctamente cuál es la capacidad económica de los contribuyentes, asignando para ello a cada uno de los mismos el beneficio que efectivamente ha generado.

En el ámbito de los grupos empresariales puede resultar tentador alterar dicha capacidad económica modificando, por ejemplo, los precios pactados entre sus miembros, ya que, en ocasiones, el estar bajo la potestad de Administraciones tributarias diferentes, puede determinar que resulte más ventajoso localizar parte del beneficio empresarial en una de ellas.

Pues bien, la normativa reguladora de los precios de transferencia tiene como finalidad evitar dicha deslocalización y velar por el principio de plena competencia, para lo cual establece que el precio que debe pactarse entre partes vinculadas debe ser el valor normal de mercado, entendido éste como «aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia».

El origen del principio de plena competencia lo encontramos en el apartado 1 del artículo 9 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional sobre la renta y patrimonio y prevenir la evasión fiscal diseñado por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, MC OCDE) de 1963, que coincide en su redacción con el Modelo de Convenio previsto por la ONU.

Dicho artículo establece que «Cuando a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o

b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia».

No obstante, también es un principio presente en nuestra normativa interna si bien, la definición y aplicación del principio de plena competencia ha variado a lo largo de los años.

Así, el artículo 16 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia (en adelante NFIS 3/1996) en su redacción originaria no definía expresamente el concepto de valor normal de mercado y disponía que las operaciones realizadas entre partes vinculadas podían valorarse por su valor normal de mercado, cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación. Por lo tanto, la corrección valorativa únicamente se aplicaba en esas dos situaciones.

No obstante, la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades y otras normas forales de carácter tributario (en adelante Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo) modifica el artículo 16 de la NFIS 3/1996 para los periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2007 e introduce la nueva regulación de las operaciones realizadas entre personas y entidades vinculadas, ya que, según expone en su preámbulo, «(...)el régimen contenido en el vigente artículo 16 de la Norma Foral no parece respetar completamente las exigencias derivadas de la libertad de establecimiento prevista en el Tratado de la Unión Europea ni de las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico aplicables en materia de precios de transferencia. Así, la presente Norma Foral convierte en obligatoria en todo caso la valoración a precios de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, debiendo realizar los propios contribuyentes dicha valoración al presentar su autoliquidación, (...)».

Por lo tanto, a partir de dicha modificación, la aplicación de la regla de valoración se configura como obligatoria, pasando a establecer que las operaciones efectuadas entre partes vinculadas «se valorarán a valor normal de mercado» y se define expresamente qué se entiende por valor normal de mercado.

2. Visión global del ajuste bilateral o correlativo

Como hemos anticipado, el principio de plena competencia determina que el precio que deba aplicarse a efectos fiscales es el que hubieran pactado partes independientes, pero esto, en la práctica ¿en qué consiste? El punto de partida va a ser siempre analizar la operación efectuada por las dos partes vinculadas a efectos de realizar el oportuno análisis de comparabilidad y poder concluir si dicho valor convenido se considera como valor normal de mercado.

En consecuencia, en el marco de una regularización de una operación vinculada a efectos de precios de transferencia, vamos a encontrarnos a dos contribuyentes (que son partes vinculadas), que pueden estar sometidos a Administraciones tributarias competentes diferentes, y una única operación, cuya valoración va a ser ajustada al principio de plena competencia.

No obstante, para una mejor comprensión de la problemática relacionada con el ajuste bilateral o correlativo, repasemos en primer lugar, qué tipos de ajustes se practican en la corrección valorativa de una operación vinculada.

2.1. Ajustes de precios de transferencia. Fundamento del ajuste bilateral o correlativo

Resumidamente, a efectos de precios de transferencia, podemos diferenciar tres ajustes:

1. El ajuste primario, es el que se practica en primer lugar, e implica el aumento en la base imponible de una de las partes, ya que la corrección valorativa determina un mayor ingreso o un menor gasto.
2. El ajuste bilateral o correlativo, es el que se practica en segundo lugar, e implica disminuir la base imponible de la otra parte, por lo tanto, determina un mayor gasto o menor ingreso de forma correlativa, ya que, en caso contrario, se estaría produciendo una doble imposición.
3. El ajuste secundario, es aquel que puede practicarse como consecuencia del desplazamiento patrimonial que se produce entre las dos partes vinculadas como consecuencia de la diferencia entre el precio pactado y el precio regularizado. En función de la relación de vinculación existente entre ambas partes, existe, para la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado, de una calificación «iuris tantum» según se desprende de la regla de valoración del Impuesto sobre Sociedades.

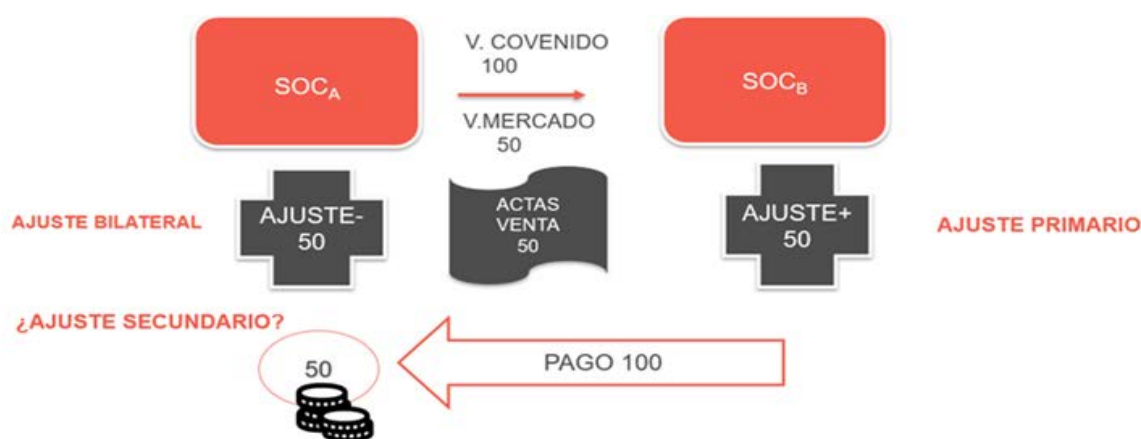
Veamos cómo se materializa la aplicación de estos tres ajustes con un ejemplo práctico:

La sociedad A (en adelante «A»), presta un servicio de asesoramiento a la sociedad B (en adelante «B»), con la que está vinculada, por un importe total de 100 euros. En el marco de una Inspección tributaria a «B», se concluye que el valor normal de mercado del asesoramiento es de 50 euros, no de 100 euros. En consecuencia, la Administración tributaria competente de «B» practica un ajuste positivo en su Impuesto sobre Sociedades de 50 euros, conocido como ajuste primario, ya que disminuye el importe del gasto en sede de «B».

Parece evidente que, si el servicio de asesoramiento se ha valorado por 50 euros y no por 100 euros, «A» debería integrar en su base imponible del Impuesto sobre Sociedades como ingreso un total de 50 euros. Recordemos que había declarado un ingreso de 100 euros, por lo que, para evitar que se produzca una doble imposición, «A» debería practicarse un ajuste negativo de 50 euros, denominado ajuste bilateral o correlativo.

Además, «A» ha cobrado 100 euros por esos servicios de asesoramiento, valorados en 50 euros, por lo que, en su tesorería hay 50 euros que no se corresponden con una prestación de servicios, y entonces ¿a qué responden dichos 50 euros? Pues, salvo que se produzca la restitución de dicha cuantía de «A» a «B», podría entrar en juego el ajuste secundario, para lo cual habrá que analizar cuál es la relación de vinculación entre «A» y «B».

A continuación, se ilustra el ejemplo expuesto:



Como hemos visto, la regularización del precio pactado a valor normal de mercado supone para una de las partes un aumento en su base imponible, ya que la corrección valorativa determinará o bien un mayor ingreso o bien un menor gasto. Pero, para la otra parte, ¿supone automáticamente una corrección valorativa en sentido contrario? ¿se tiene que reflejar un mayor gasto o un menor ingreso? Es evidente que, en el caso en el que no se reconozca ese mayor gasto o menor ingreso en sede de la otra parte, estaríamos antes un claro supuesto de doble imposición, pero ¿es esto lo que persigue la normativa de precios de transferencia?

La respuesta debe ser rotundamente no y buen reflejo de ello es la introducción del segundo párrafo al artículo 9 del MC OCDE en 1977 en virtud del cual se debe eliminar la doble imposición que se produzca por aplicación del principio de libre competencia ya que no es conforme al Convenio. En concreto en dicho párrafo se establece que «ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario». Del mismo modo, recordemos que el artículo 25 del MC OCDE prevé el procedimiento amistoso, el cual persigue eliminar la doble imposición económica que pueda producirse y dispone en su segundo párrafo que la autoridad competente ante la que se presentó el problema «hará todo lo posible por resolver la cuestión por medio de un Acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a Convenio».

Pero la preocupación en el ámbito internacional por la eliminación de la doble imposición en el ámbito de los precios de transferencia ha ido más allá, y ha dado lugar tanto al Convenio de Arbitraje 1990/436 de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas como a la reciente Directiva 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017 relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea. Del mismo modo, en el marco de diversos foros internacionales se han elaborado documentos sobre la materia como es el caso de las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE o de las Recomendaciones del Foro Conjunto de la Unión Europea, los cuales resultan de directa aplicación para la interpretación y aplicación de nuestra normativa interna de operaciones vinculadas.

Pues bien, en el ámbito de la normativa interna, el reflejo de la eliminación de la doble imposición lo encontramos en la propia regla de valoración del Impuesto sobre Sociedades, prevista en el artículo 42 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia (en adelante NFIS 11/2013), el cual establece que «la valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado».

Además, tanto el artículo 16 de la NFIS 3/1996, para los periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2007, como el vigente artículo 42 de la NFIS 11/2013 establecen que «La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas».

2.2. Problemática del ajuste bilateral cuando la operación vinculada implica a Administraciones Tributarias diferentes

Del ejemplo examinado en el apartado anterior, queda patente que la no práctica del ajuste bilateral o la práctica por un importe inferior al del ajuste primario, daría lugar a una situación de doble imposición económica, situación a mi entender en absoluto deseada por nuestro ordenamiento jurídico.

Recordemos que la regla de valoración del Impuesto sobre Sociedades dispone que «La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas».

En consecuencia, cuando las dos partes vinculadas estés sometidas a la potestad de la misma Administración tributaria, la corrección valorativa es única y se aplica a ambas partes. De esta manera, en ningún caso se va a producir una doble imposición ya que el ajuste primario y el bilateral se practicarán por el mismo importe.

Pues bien, regresando al ejemplo del apartado anterior, si las sociedades A y B fuesen competencia de la misma Administración tributaria, la prestación de servicios se valoraría en ambas partes por 50, por lo que el ajuste primario sería de +50 en sede de B y el ajuste bilateral sería de - 50 en sede de A. Pero ¿qué podría ocurrir si A estuviese bajo la potestad tributaria de otra Administración tributaria diferente de la de B?

No podemos perder de vista que cada Administración tributaria es soberana y tiene potestad para determinar la deuda tributaria de los contribuyentes sobre los que tiene competencia inspectora, por lo que, en la práctica del ajuste bilateral colisionan, por un lado, la potestad de la Administración tributaria, y, por otro lado, la posible doble imposición económica, pudiendo a priori, resultar problemática en tres posibles situaciones:

- a) Una de las partes vinculadas está en un territorio foral y la otra parte está en otro país, con el que puede existir o no Convenio para evitar la Doble Imposición (en adelante CDI).
- b) Una de las partes vinculadas está en un territorio foral y la otra parte está en territorio común.
- c) Una de las partes vinculadas está en un territorio foral y la otra parte está en otro territorio foral distinto.

Presuponiendo la debida colaboración y coordinación entre las Haciendas Forales, vamos a centrarnos en los dos primeros escenarios y a examinar las principales diferencias entre ambos.

En el supuesto en el que sea la otra Administración tributaria (la del otro país o la de territorio común) la que practique la corrección valorativa y aumente la base imponible (esto es, realice el ajuste primario), el contribuyente y la Hacienda Foral correspondiente se van a enfrentar a la práctica del ajuste bilateral.

Es preciso tener en cuenta que con independencia de que el contribuyente estuviere o no de acuerdo con el ajuste primario, la otra parte vinculada puede instar la práctica del ajuste bilateral, todo ello sin perjuicio de las diversas particularidades previstas en materia procesal en función de la situación concreta.

Sin embargo, en función de cuál sea la Administración tributaria que haya practicado el ajuste primario, las herramientas de las que dispone tanto el contribuyente, como la Hacienda Foral correspondiente para la práctica del ajuste bilateral, son diferentes, como a continuación se enumeran a modo ilustrativo:

- a) Si la Administración tributaria que ha realizado la corrección valorativa está en otro país, la otra parte vinculada puede instar la práctica del ajuste bilateral y eliminar la doble imposición a través de la sustanciación del correspondiente procedimiento amistoso por una de estas tres vías, a elección del contribuyente:
 - por aplicación del CDI que España haya formalizado con el país correspondiente.
 - por aplicación del Convenio de Arbitraje 1990/436 de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.
 - por aplicación de la Directiva 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017 relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

Pues bien, en caso de discrepancia en cuanto a la determinación del valor normal de mercado entre ambas Administraciones, resultan destacables las siguientes particularidades:

- tanto en el Convenio de Arbitraje 1990/436 como en la Directiva 2017/1852 se prevé que, en caso de que ambas Administraciones (la Hacienda Foral y la del otro país) no alcancen un acuerdo, se someterán a la decisión de un tercero (una comisión consultiva) para suprimir la do-

ble imposición. En el caso de los CDI, habrá que estar a la redacción correspondiente, ya que algunos también incluyen el arbitraje en los procedimientos amistosos, cuya decisión vincula a ambas Administraciones.

- en la sustanciación del procedimiento amistoso por cualquiera de las tres vías, si finalmente ambas Administraciones llegan a un acuerdo, el contribuyente tiene que aceptarlo previa aplicación práctica del mismo.
- b) Si la Administración tributaria que ha realizado la corrección valorativa está en territorio común, la otra parte vinculada puede eliminar la doble imposición solicitando en la Hacienda Foral la rectificación de su autoliquidación, pero... ¿debe aceptar la Hacienda Foral la valoración efectuada por la AEAT? ¿Debe la AEAT solicitar la colaboración de la Hacienda Foral antes o después de formalizar las actas? ¿Qué ocurre si el contribuyente está de acuerdo con la regularización de la AEAT?

En los siguientes apartados trataremos de dar respuesta a estas cuestiones.

3. Marco jurídico del ajuste bilateral o correlativo en el ámbito foral

Como se ha venido anticipando, la finalidad del ajuste bilateral o correlativo es eliminar la doble imposición. En el ámbito internacional dicha finalidad ha tenido su reflejo en diversos mecanismos. Asimismo, en el ámbito foral encontramos diferentes disposiciones normativas relacionadas con la práctica del ajuste bilateral, por lo que examinaremos a continuación las más relevantes.

3.1. El Concierto Económico

Los principios de coordinación y colaboración

La Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en adelante Concierto Económico), establece determinados principios rectores del ejercicio de las facultades para el diseño y aplicación de su régimen tributario por parte de las Instituciones competentes del País Vasco, las cuales deberán respetar un conjunto de principios generales, así como unas determinadas reglas de armonización y colaboración.

En concreto, los artículos 2 y 4 del Concierto Económico regulan, respectivamente, los principios de coordinación y colaboración con el Estado, así como entre las instituciones de los Territorios Históricos. Pero dichos principios deben también inspirar el ejercicio de la competencia inspectora a efectos del Impuesto sobre Sociedades, como establece el artículo 19 del Concierto Económico.

El artículo 2 del Concierto Económico dispone que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá, entre otros, el principio de «Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico».

Por su parte, el artículo 4 del Concierto Económico dispone que «El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción» y se refiere en dicho aspecto al intercambio de información y a los planes de inspección conjuntos.

En cuanto a la inspección del Impuesto sobre Sociedades, los párrafos 2, 3 y 5 del artículo 19 del Concierto Económico se refieren a la colaboración y a la comunicación entre Administraciones y a las facultades que ostentan sobre los contribuyentes que no son de su competencia inspectora.

El artículo 47 ter del Concierto Económico

Por otra parte, la ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Concierto Económico, introdujo, para los periodos impositivos iniciados a partir del 30 de diciembre de 2017, el artículo 47 ter, que contempla un procedimiento específico relacionado con la coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras en la regularización de operaciones vinculadas.

Para poder analizar en qué consiste el procedimiento, vamos a partir del ejemplo expuesto en el apartado anterior. Estamos en el supuesto en el que la sociedad B es de competencia inspectora de territorio común, y la sociedad A es de competencia inspectora foral. Recordemos que la inspección de territorio común es la que pretende realizar una corrección valorativa y aumentar la base imponible de la sociedad B en 50 euros, ya que entiende que el valor normal de mercado de la prestación de servicios recibida es de 50 euros y no de 100 euros.

Pues bien, si estamos en la regularización de un periodo impositivo iniciado a partir del 30 de diciembre de 2017, resulta de aplicación el citado artículo 47 ter del Concierto, siendo éstas las principales fases de este procedimiento:

- Con carácter previo a la firma de las actas, la Administración de territorio común debe poner en conocimiento de la Administración de territorio foral, la propuesta de regularización que pretende realizar a la sociedad B. Dicha coordinación será conocida por la sociedad B y tiene la consideración de interrupción justificada del procedimiento.
- En el plazo de los dos meses siguientes pueden producirse dos situaciones:
 - i) La Administración de territorio foral no se pronuncia: en este caso se entiende que acepta la valoración propuesta y les vincula ambas Administraciones, por lo que B, previa firma de las actas, conocerá que el ajuste primario que va a practicar la Administración de territorio común va a dar lugar a un ajuste bilateral en sentido contrario por parte de la Administración de territorio foral en sede de A. En consecuencia, y con independencia de que el contribuyente pueda estar conforme o no con la corrección valorativa, va a tener la seguridad jurídica de que no se va a producir una doble imposición, al estar de acuerdo ambas Administraciones.
 - ii) La Administración de territorio foral se pronuncia y realiza observaciones a la corrección valorativa propuesta, al no estar conforme en todo o en parte: en este caso ambas Administraciones pueden llegar a un acuerdo a través de la Comisión de Coordinación y Evaluación normativa en el plazo de otros dos meses.
- Si no hay acuerdo, la Comisión de Coordinación y Evaluación normativa y cualquiera de las Administraciones puede proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes, quien deberá resolver la controversia, previa audiencia del contribuyente, por medio del procedimiento abreviado previsto en el Concierto Económico.

En comparación con el marco internacional, caben extraerse las siguientes características del procedimiento del artículo 47 ter del Concierto Económico:

- Se configura como un procedimiento obligatorio y previo a la formalización de las actas por parte de la Administración que pretende corregir el valor de la operación vinculada. Por lo tanto, posibilita que la otra Administración afectada pueda, con carácter anterior a la regularización, conocer cuál es la valoración propuesta, y pronunciarse sobre la misma. De esta forma, se cumple un doble objetivo: por un lado, se protegen las facultades de comprobación e investigación de la otra Administración implicada, y por otro, se favorece la seguridad jurídica, ya que también el propio

contribuyente será conocedor de su postura antes de la firma de las actas. En el ámbito internacional se contempla dicha posibilidad de forma facultativa en el artículo 5 del Convenio de Arbitraje 1990/436 de 23 de julio de 1990, si bien, ello no impide a la Administración actuante el practicar la corrección valorativa.

- Se incluye a la Comisión de Coordinación y Evaluación normativa para que, en caso de discrepancia, ambas Administraciones puedan llegar a un acuerdo. Por lo tanto, se introduce la figura de un tercero en aras a favorecer el alcanzar el consenso, si bien, y diferencia de lo que ocurre en la esfera internacional, no se configura como una comisión consultiva cuya decisión les vincule a ambas.
- El procedimiento establece unos plazos muy reducidos con la finalidad de agilizar el que ambas Administraciones colaboren y coordinen sus posiciones a diferencia de lo que ocurre en el ámbito internacional, donde los plazos tienen una duración muy superior.
- La Junta Arbitral se establece como órgano competente para resolver los posibles conflictos que surgieren por la aplicación del Concierto Económico, si bien debemos recordar que sus Resoluciones pueden ser objeto de recurso en la vía jurisdiccional ante el Tribunal Supremo.

3.2. Normativa del Impuesto sobre Sociedades

La Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de los tres Territorios Históricos refleja expresamente la colaboración y coordinación a efectos procedimentales en materia de operaciones vinculadas ya que establece la obligación de comunicar a la otra Administración tributaria el inicio del procedimiento correspondiente, todo ello sin perjuicio del procedimiento previsto por el artículo 47 ter del Concierto Económico.

En concreto, la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, introdujo la letra e) del párrafo 9 del artículo 16 del a NFIS 3/1996, donde se establecía que «En los supuestos en que la competencia para practicar la valoración por el valor normal de mercado de las operaciones realizadas por la otra parte vinculada corresponda a otra Administración tributaria, se comunicará a la misma la iniciación del procedimiento a los efectos que resulten oportunos».

Dicha redacción se ha mantenido vigente en el artículo 45 de la NFIS 11/2013 si bien, con la entrada en vigor del artículo 47 ter del Concierto, para los periodos impositivos iniciados el 30 de diciembre de 2017, la redacción se modifica y queda de la siguiente forma: «En los supuestos en que la competencia para practicar la valoración por el valor normal de mercado de las operaciones realizadas por la otra parte vinculada corresponda a otra Administración tributaria, se comunicará a la misma la iniciación del procedimiento a los efectos que resulten oportunos salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 114.bis de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en cuyo caso se seguirá el procedimiento previsto en el citado precepto.»

Por su parte, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades estatal (en adelante LIS) no contiene ninguna disposición específica análoga a la foral. No obstante, como luego veremos, ello no implica la inobservancia del deber de colaboración y coordinación que se infiere de la directa aplicación del propio Concierto Económico y de otros principios presentes en el ordenamiento jurídico.

4. Conflictos planteados en la Junta Arbitral

Hasta la entrada en vigor del citado artículo 47 ter del Concierto Económico, la Junta Arbitral ha abordado diversos conflictos planteados entre el Estado y las Haciendas Forales relacionados con regularizaciones en materia de precios de transferencia.

Las controversias que analizaremos tienen un denominador común: son consecuencia de una corrección valorativa practicada por la AEAT, sin comunicar previamente a la otra Hacienda Foral implicada

la práctica de la misma. Por lo tanto, en todos los supuestos, la Hacienda Foral correspondiente se enfrenta a tener que aceptar la corrección valorativa realizada por la AEAT sin haber comprobado dicho valor de mercado, con el riesgo de que, en caso de no hacerlo, pueda producirse una doble imposición económica para el contribuyente.

El primer conflicto al que nos referiremos se originó en 2009, entre la AEAT y la Hacienda Foral de Gipuzkoa. Se resolvió en virtud de la Resolución 8/2012, de 2 de julio, de la que resulta relevante la siguiente mención «si en la esfera internacional se establece el deber de los Estados de consultarse y tratar de resolver de común acuerdo las discrepancias surgidas acerca de los ajustes de operaciones vinculadas, tal deber debe existir con mucha mayor fuerza en el seno de un Estado, y por tanto de un mismo ordenamiento jurídico. En efecto, no sería aceptable en el ámbito de este ordenamiento que las decisiones que en esta materia adopte una Administración se impusieran terminantemente a la otra Administración interesada, la cual se vería ante la alternativa de o bien aceptar la corrección valorativa llevada a cabo por la primera Administración y realizar en igual importe el ajuste correspondiente, evitando así una doble imposición, o bien llevar a cabo la valoración de las operaciones vinculadas de manera independiente, con el consiguiente riesgo de que se produzca una doble imposición».

Por lo tanto, en dicha Resolución de la Junta Arbitral se insta a ambas partes a que se consulten y traten de resolver de común acuerdo las discrepancias surgidas al igual que se produce en la esfera internacional, para evitar una doble imposición resolviendo que tanto AEAT como la Diputación Foral de Gipuzkoa «están obligadas a intercambiarse la información relativa a la valoración de las operaciones realizadas» y a «esforzarse, de buena fe y en un espíritu de colaboración, en resolver sus eventuales discrepancias, a fin de evitar un exceso de imposición en el conjunto de dichas entidades».

En este mismo sentido volvió a pronunciarse la Junta Arbitral en la Resolución 15/2018, de 14 de septiembre, esta vez como consecuencia de dos conflictos surgidos entre la AEAT y la Hacienda Foral de Bizkaia en 2013 y en 2015. En dicha Resolución se concluye que «La colaboración entre Administraciones no es un fin en sí mismo sino que constituye una exigencia natural de la actuación de las Administraciones Públicas en sus relaciones ad intra; condición de posibilidad o, en todo caso, principio enderezado no a obstaculizar sino a conseguir la eficacia, seguridad y certeza del sistema de concertación y la eficiencia en la gestión de los tributos concertados».

Como recuerda la Junta Arbitral, la Resolución 8/2012, de 2 de julio, constituye «(...) cuando menos, un precedente administrativo vinculante para las Administraciones Tributarias concertadas; en particular, para las que pudiendo haberla recurrido ante el Tribunal Supremo al amparo del artículo 67 del Concierto Económico, consintieron su firmeza y, entre ellas, la Administración del Estado descreída de su aplicación al presente conflicto».

No obstante, parece que la AEAT en algunos supuestos no lo ha entendido así, ya que se han continuado planteando conflictos relacionados con esta cuestión. En concreto, tras la reciente reactivación de la Junta Arbitral, hemos tenido conocimiento, entre otras, de la Resolución 30/2022 y de la Resolución 37/2022, ambas de 28 de julio. En ambos conflictos tenemos los siguientes puntos en común:

- La regularización de las operaciones vinculadas se produjo en el marco socio-sociedad, siendo el socio (persona física) competencia de la AEAT y la sociedad (persona jurídica) competencia de la Hacienda Foral de Bizkaia.
- El ajuste primario lo practicó la AEAT, incrementando la base imponible de la persona física como consecuencia de la corrección valorativa realizada.
- La Hacienda Foral de Bizkaia no recibió información alguna relacionada con la corrección valorativa de la operación vinculada.
- El contribuyente de competencia inspectora de la AEAT finalizó el procedimiento firmando las correspondientes actas en los años 2014 y 2018, es decir, con posterioridad a la Resolución 8/2012, de 2 de julio.

— El contribuyente de competencia inspectora foral de Bizkaia fue el que puso en conocimiento de la Hacienda Foral de Bizkaia la corrección valorativa a efectos de que se le practicara el ajuste bilateral correspondiente.

Pues bien, en ambas Resoluciones se concluye que resulta de aplicación tanto la Resolución 8/2012, de 2 de julio, como la Resolución 15 /2018, de 14 de septiembre. Recuerdan además que ésta última no supone un cambio de criterio respecto a la Resolución 8/2012, de 2 de julio, sino una matización acerca de la colaboración que debe resultar exigible atendiendo a las circunstancias concretas del caso, singularmente en consideración a que la regularización del Estado se articulaba por acta única que fue objeto de intercambio de acuerdo a las Conclusiones de los grupos de trabajo de 18 de mayo de 2006.

Los conflictos se resuelven de forma aparentemente diferente ya que mientras que en la Resolución 37/2022, de 28 de julio, acuerda que la AEAT carece de competencia para regularizar unilateralmente las operaciones vinculadas, en la Resolución 30/2022, de 28 de julio, acuerda que la AEAT debe retrotraer su procedimiento de comprobación al momento anterior a la incoación de las actas e intercambiar con la DFB la información necesaria acerca de las operaciones vinculadas.

A pesar de ello, queda patente que hasta la entrada en vigor del artículo 47 ter del Concierto Económico no existía un procedimiento reglado en materia de regularización de precios de transferencia cuando los dos contribuyentes implicados estaban bajo competencia de Administraciones Tributarias diferentes, si bien, en base a los principios de colaboración y coordinación contenidos en el Concierto Económico, dicha colaboración era necesaria a efectos de evitar una posible doble imposición, habiéndose pronunciado en este sentido la propia Junta Arbitral por primera vez en la referida Resolución 8/2012, de 2 de julio, y habiéndose confirmado dicha interpretación en diversas Resoluciones posteriores, algunas de ellas muy recientes.

5. Análisis de la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo

En el ámbito jurisprudencial también hemos sido concedores de conflictos (todos ellos anteriores a la entrada en vigor del artículo 47 ter del Concierto Económico) relacionados con las regularizaciones de operaciones vinculadas realizadas entre contribuyentes competencia de la AEAT y de las Haciendas Forales, algunos de los cuales han llegado al propio Tribunal Supremo. En el presente apartado analizaremos tres sentencias emitidas por el alto Tribunal:

5.1. Sentencia de 17 de septiembre de 2020 (RCA 5808/2018)

El caso enjuiciado versa sobre una regularización de varias operaciones vinculadas entre una sociedad de competencia inspectora de la AEAT y varias sociedades de competencia inspectora foral. En la sentencia se analiza la necesidad de notificar la realización de ajustes de valoración tanto a las sociedades afectadas que tributan en régimen foral por aplicación del Concierto Económico como a la propia Hacienda Tributaria Foral y se concluye en el Fundamento de Derecho Tercero que «la Agencia Estatal de la Administración Tributaria tiene la obligación de notificar, conforme a la normativa vigente en territorio común, la realización de ajustes de valoración en materia de precios de transferencia a la entidad que tributa conforme a la normativa de los Territorios Históricos Vascos.

Recordemos que la LIS, a diferencia de la normativa foral, no contenía una disposición específica de comunicación en el ámbito procedimental de operaciones vinculadas, si bien, como ha establecido el alto Tribunal, la obligación de notificar los ajustes de valoración debe realizarse al otro contribuyente, conforme a la normativa vigente en territorio común. En este sentido, la citada sentencia de 17 de septiembre de 2020 en su Fundamento de Derecho segundo invoca el principio de buena administración y alude que dicho principio no se detiene en la mera observancia estricta de procedimientos y trámites,

sino que reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente a los contribuyentes.

El Tribunal Supremo se ha vuelto a pronunciar en la misma línea en sus sentencias de 22 de septiembre de 2020 (RCA 5825/2018) y de 29 de octubre de 2020 (RCA 5442/2018), donde se planteaban supuestos de hecho similares, por lo que cabe afirmar que existe una doctrina asentada al respecto.

5.2. Sentencia de 20 de diciembre de 2022 (REC 3175/2022)

En esta reciente sentencia se enjuicia un ajuste precios de transferencia practicado por la AEAT como consecuencia de una operación vinculada realizada entre un contribuyente competencia inspectora de Territorio Común y otro de competencia inspectora de la Hacienda Foral de Gipuzkoa. Resulta que la AEAT practica el ajuste primario incrementando la base imponible del contribuyente a efectos de su Impuesto sobre Sociedades y no comunica a la Hacienda Foral de Gipuzkoa, con carácter previo a la firma de las actas, la corrección valorativa que pretendía realizar.

El contribuyente firma con acuerdo las actas con la AEAT, y, posteriormente, la otra parte vinculada, competencia de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, solicita ante dicha Hacienda Foral el ajuste bilateral mediante la rectificación de su declaración-liquidación de su Impuesto sobre Sociedades. Pues bien, la Hacienda Foral de Gipuzkoa no admite dicha solicitud, por lo que no practica el ajuste bilateral, sin que, previa denegación, comunicase dicha circunstancia a la AEAT y fundamenta la denegación en que la AEAT no ha valorado las operaciones vinculadas siguiendo los métodos previstos en el artículo 16 de la LIS, entendiéndose que el mismo no contemplaba expresamente las actas con acuerdo como instrumento de determinación de los precios de mercado.

En consecuencia, se produce claramente un supuesto de doble imposición económica, si bien el fundamento, en caso de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, se limita a entender que no se han aplicado los métodos del artículo 16 de la LIS, sin entrar a valorar cuestiones de fondo relacionadas con la propia valoración de la operación vinculada.

El interés casacional invocado por la parte recurrente versa sobre dos cuestiones:

- i) Aclarar, matizar o concretar si la AEAT tiene la obligación de notificar conforme a la normativa vigente en territorio común la realización de ajustes de valoración de precios de transferencia a la Hacienda Foral correspondiente de los Territorios Históricos Vascos cuando las dos partes estén en territorio común y foral.
- ii) Precisar si, en el caso de que efectivamente exista dicha obligación y no se haya cumplido, esté vinculada la Hacienda Foral de Gipuzkoa por las valoraciones de las operaciones establecidas por la AEAT para la entidad que tributa en territorio común.

Pues bien, en el Fundamento de Derecho Tercero el Tribunal Supremo alude al «deber administrativo de común colaboración y de comunicación previa de la actividad de comprobación fiscal de que se trate en cualquier clase de asuntos de recíproco interés». Asimismo, se hace referencia a la aplicación del principio de buena administración, tanto por la descoordinación y falta de audiencia de las dos administraciones implicadas en la comprobación de operaciones, así como por el desconocimiento puro y simple de lo acordado en actas con acuerdo firmes, aunque adoptadas por la AEAT sin la intervención de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Se afirma que la Diputación Foral de Gipuzkoa debió dar conocimiento a la AEAT antes de denegar la rectificación de la autoliquidación y dispone que «el derecho al ajuste bilateral derivado de actas con acuerdo extendidas por otra Administración no puede ser desconocido pura y simplemente, por discordancia de criterios, porque llevaría consigo, además, un enriquecimiento injusto y una situación dis-

par conforme a la cual unos mismos hechos darían lugar a consecuencias distintas. No es inadecuado aseverar que, además, se vienen a invadir, de modo indirecto, competencias fiscales ajenas».

Tras recordar la doctrina asentada por las sentencias comentadas en el apartado 5.1 anterior y realizar una serie de matizaciones, en el Fundamento de Derecho Cuarto el Alto Tribunal fija la jurisprudencia, siendo estas sus principales conclusiones:

- Tanto la administración foral como la AEAT tienen la obligación de notificar la realización de ajustes de valoración en materia de precios de transferencia, cuando las partes vinculadas sean competencia de ambas.
- Es irrelevante que el acto de la AEAT fuesen actas con acuerdo y que no se siguiera para ellos el procedimiento del artículo 16 de la LIS.
- Ni la AEAT ni la Hacienda Foral de Gipuzkoa han cumplido con la obligación de comunicación. En consecuencia, entiende el Tribunal que la Hacienda Foral de Gipuzkoa está vinculada y sometida a las valoraciones de las operaciones establecidas por la AEAT y afirma que «El no haberlo hecho, con inobservancia, además, de los reiterados deberes de información y coordinación, lleva a la nulidad del acto denegatorio impugnado en la instancia».
- En el punto 3 se establece que « La razón de esa vinculación a lo acordado en un acto firme no reside tanto en la protección del adecuado ejercicio de las competencias propias de cada Administración (que ha sido doblemente incumplido, por las dos administraciones respectivamente competentes, al no dar cabida a la otra administración implicada), sino a la protección de los contribuyentes, en este caso, por el impuesto sobre sociedades, a quienes no se puede hacer cargar con las consecuencias adversas derivadas de incomprensibles disputas o malentendidos entre administraciones públicas, rigurosamente indebidas y patológicas. Esto es, que DACHSER debe quedar indemne, dado su reconocido derecho, a tributar de forma concordada y adaptada al deber establecido, correlativamente para las sociedades con las que está vinculada».

En definitiva, en el presente caso, en el que las actas con acuerdo firmadas por la AEAT eran firmes, y en el que ambas Administraciones habían incumplido manifiestamente el deber de colaboración y coordinación, el Tribunal Supremo se inclina en proteger la práctica del ajuste bilateral, al que tilda de derecho, y a declarar la nulidad del acto denegatorio de la Hacienda Foral de Gipuzkoa vinculando a dicha Hacienda Foral en la valoración practicada por la AEAT.

5.3. Sentencia de 23 de diciembre de 2022 (REC 1763/2021)

En este caso, una sociedad competencia de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, concede préstamos participativos a un número elevado de entidades vinculadas, entre las que se encuentran tres sociedades de competencia inspectora de la AEAT.

En seno de un procedimiento inspector, la AEAT concluye que los préstamos recibidos han de calificarse como aportaciones a los fondos propios de las filiales, por lo que entiende que los gastos financieros asociados a esos préstamos participativos no son fiscalmente deducibles, aumentando en consecuencia la base imponible en dicho importe.

Por su parte, la Hacienda Foral de Gipuzkoa en el procedimiento inspector relativo a la sociedad prestamista (que estaba disfrutando del régimen fiscal de promoción de empresas dejando exentos los ingresos de los préstamos participativos concedidos) concluye que la misma no cumple con los requisitos exigidos por su NFIS para disfrutar del régimen especial. Por lo tanto, aumenta la base imponible en el importe de dichos intereses.

La cuestión de interés casacional que se planteaba en el auto de 20 de octubre de 2021 consistía en «Determinar si los principios de coordinación y colaboración que rigen las relaciones entre administraciones públicas, así como el principio de buena administración inferido de los artículos 9.3, 103 y 106

CE, obligan a una administración a asumir la calificación de un acto o negocio jurídico practicada por otra distinta en un procedimiento de regularización previo respecto de otro obligado tributario y a determinar las consecuencias fiscales correspondientes en función de dicha calificación»

En el devenir de los acontecimientos, la Audiencia Nacional anuló las liquidaciones de la AEAT, por lo que, en este caso, es plausible la ausencia de doble imposición. Aun así, la sociedad de competencia inspectora foral pretendía que la calificación de dichos préstamos participativos fuese la que la AEAT había regularizado en origen, es decir, que tuviesen la calificación de aportación a los fondos propios. Es evidente que, de hacerlo así, estaríamos ante un supuesto de desimposición, ya que el importe de dichos ingresos tendría la consideración de retribución de los fondos propios para su perceptora y no se integrarían en su base imponible.

El Tribunal Supremo afirma en el Fundamento de Derecho Quinto que «En el caso de sociedades vinculadas o participadas con obligación de declarar en distintos territorios con regímenes fiscales autónomos o independientes, ese deber se traduce en la obligación de las Administraciones afectadas de actuar coordinadamente, de modo que no se genere una doble imposición al incrementarse la base imponible de la sociedad que declara en territorio común y no se minore la base imponible de la sociedad residente en territorio foral».

Acertadamente, el Tribunal Supremo, además de subrayar la falta de doble imposición en el supuesto enjuiciado, recuerda la teoría de los actos propios, al afirmar que «Lo relevante, desde el punto de vista del alcance invalidante que pudiera tener una eventual falta de coordinación entre ambas administraciones, es que no persiste efecto alguno actual, y que en definitiva tan sólo existe una única actuación administrativa, la de la Hacienda Foral, que precisamente admite la calificación tributaria de los ingresos como intereses variables por razón de préstamos participativos, calificación a que se acogió la sociedad recurrente en sus autoliquidaciones».

Asimismo, en el Fundamento de Derecho Sexto establece que no procede fijar doctrina jurisprudencial en abstracto, si bien matiza que «No puede afirmarse la vinculación de una Administración al criterio seguido por otra cuando éste último no ha tenido virtualidad alguna por haber quedado sin efecto las actuaciones tributarias que expresaron aquel criterio divergente»

Finalmente, el Tribunal Supremo alude a la doctrina fijada por las sentencias relacionadas en el apartado 5.1, sobre la que afirma que no tiene una finalidad puramente formal y concluye que «la obligación de coordinación declarada se sustenta en una función tuitiva, la de proteger la posición jurídica de quienes, en tanto «[...] presentan un interés legítimo que ha de ser afectado por la resolución que se adopte en el procedimiento, [ello] exige que se le llame al mismo para no causarle indefensión, tanto sean los particulares interesados, en este caso las entidades mercantiles vinculadas, como las Administraciones competentes en su caso para resolver o gestionar el impuesto en su caso» (FD 2). En el caso que enjuiciamos no existe una actuación administrativa de la AEAT que pueda tener efecto alguno respecto a la ahora recurrente, y tampoco respecto a la Hacienda Foral que comparece como recurrida, y por tanto no se pueden considerar infringidos, de manera actual y efectiva, los principios buena administración, colaboración y coordinación entre ambas Administraciones. Máxime si, como aquí ocurre, el criterio seguido por la Hacienda Foral cuya actuación se impugna coincide en la calificación jurídico tributaria de los rendimientos que efectuó la entidad mercantil recurrente en sus autoliquidaciones y respecto al que la recurrente ni siquiera alega, y menos aún argumenta, que no resulte ajustado a derecho, limitándose a aducir que es irrelevante que ni tan siquiera exista en el caso concreto «una efectiva doble tributación a nivel individual o de grupo mercantil» ni ningún otro perjuicio real o potencial».

6. Conclusiones

En el marco de una regularización de precios de transferencia, el ajuste bilateral o correlativo tiene como finalidad eliminar la doble imposición económica en la otra parte vinculada. Sin embargo,

cuando las dos partes vinculadas están bajo la potestad de Administraciones tributarias competentes distintas, su aplicación práctica puede resultar compleja a efectos procedimentales, ya que entran en juego competencias fiscales diferentes, con sus respectivos intereses contrapuestos.

Como hemos analizado, en el ámbito internacional se han desarrollado diversas herramientas dirigidas a evitar la doble imposición, pudiendo elegir el contribuyente cuál de ellas utilizar. En dicha esfera, en caso de desacuerdo, se prevé que ambas Administraciones se sometan a la decisión de una comisión consultiva, por lo que se asegura la eliminación de la doble imposición, aunque el horizonte temporal para llevarlo a cabo pueda ser de varios años. No obstante, lo habitual en la práctica administrativa es que las Administraciones tributarias implicadas alcancen un acuerdo sin necesidad de acudir a dicha comisión.

La introducción del artículo 47 ter del Concierto Económico en materia de operaciones vinculadas viene a perseguir esa misma finalidad: que ambas Administraciones lleguen a un acuerdo. En dicho artículo se establece un procedimiento reglado de obligatoria aplicación, el cual debe ser iniciado por la Administración actuante con carácter previo a la regularización propuesta, si bien la duración del mismo, en principio, resulta más abreviada que la del ámbito internacional. Sin embargo, es patente que dicha colaboración y comunicación entre Administraciones debería haberse venido produciendo también con anterioridad a la entrada en vigor del citado artículo, en base al propio texto del Concierto Económico y al principio de buena administración que debe imperar en la actuación de los poderes públicos.

En los diversos conflictos que hemos examinado, la AEAT había actuado practicando la corrección valorativa (el ajuste primario) sin comunicárselo a la Hacienda Foral que debía practicar el ajuste bilateral o correlativo. En este sentido, resulta destacable que en las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023 de la AEAT se contempla específicamente en el apartado de «Actuaciones de control en el marco de las relaciones con las Haciendas forales» que «se intensificará la coordinación en relación con operaciones vinculadas en imposición directa, así como la necesaria regularización íntegra en imposición indirecta».

En definitiva, podemos apreciar un cambio de rumbo en la práctica del ajuste bilateral o correlativo, que ha desembocado en la introducción del artículo 47 ter del del Concierto Económico, pero cuyo espíritu y finalidad ha sido reconocido también con carácter anterior a su entrada en vigor, tanto a golpe de intención como de interpretación en diversas instancias.

Así, según hemos analizado, el Tribunal Supremo cataloga la práctica del ajuste bilateral como un derecho y vela por evitar la doble imposición económica que pueda producirse en caso de no aplicarse como consecuencia de cuestiones meramente procedimentales entre Administraciones, afirmando que no se puede hacer cargar a los contribuyentes «con las consecuencias adversas derivadas de incomprensibles disputas o malentendidos entre administraciones públicas, rigurosamente indebidas y patológicas». Recordemos que el alto Tribunal también afirma que ambas Administraciones tienen el deber de actuar coordinadamente para evitar, en materia de operaciones vinculadas, la doble imposición económica.

En este mismo sentido, el artículo 47 ter del Concierto Económico viene a regular como parte de un procedimiento administrativo específico, precisamente, la necesaria colaboración y coordinación que debe existir entre las Haciendas Forales y la AEAT.

Es innegable que se trata de un procedimiento necesario y de elevada trascendencia, ya que persigue que las Administraciones implicadas alcancen un acuerdo en un plazo de duración muy abreviada, introduciendo la figura de la Comisión de Coordinación y Evaluación normativa para impulsarlo. Sin embargo, y sin ánimo de ser catastrofista, será la «buena práctica administrativa» la que condicione la efectividad de dicho procedimiento, eliminando de forma efectiva la doble imposición y proporcionando seguridad jurídica a los contribuyentes.

Ahora bien, bajo mi punto de vista, hubiera sido deseable una mayor contundencia en el diseño de este procedimiento ya que, si bien se obliga a las distintas Administraciones implicadas en la operación vinculada a comunicarse entre sí sus respectivas posturas en cuanto a la valoración de la operación, no se les insta a alcanzar un acuerdo sobre dicha valoración en el seno del propio procedimiento, y como parte del mismo. En consecuencia, cuando las respectivas valoraciones no sean coincidentes, el expediente terminará irremediabilmente ante la Junta Arbitral para su resolución, con posibilidad de continuar en sede judicial en caso de disconformidad, con los efectos indeseados que esto conlleva, tanto para los contribuyentes (que se encuentran pendientes de la regularización administrativa definitiva), como para las Administraciones actuantes. Si ésta llega a convertirse en la dinámica habitual del procedimiento concertado, podríamos encontrarnos con la paradoja de que el mecanismo previsto para resolver los conflictos derivados del ajuste bilateral llegase a resultar más ágil en el plano internacional, que en el doméstico (cuando la operación implica a una administración foral y a la de territorio común).

Concluyendo, considero que será el futuro el que nos desvele el éxito o fracaso del procedimiento establecido en el artículo 47 ter del Concierto Económico en materia de operaciones vinculadas ya que, aunque su finalidad es ambiciosa, todo parece indicar que será la «buena fe» de las Administraciones implicadas la que definitivamente lo impulse, o lo inutilice por completo. Además, quedan aún por despejar muchas incógnitas que influirán en la efectividad de este procedimiento, como por ejemplo qué consecuencias jurídicas derivarían de la inobservancia del procedimiento previsto por parte de alguna de las Administraciones actuantes, o en qué instancia y con qué celeridad se resolverán los posibles conflictos que puedan surgir cuando, habiéndose aplicado el procedimiento previsto, las Administraciones implicadas llegan a valoraciones no coincidentes para una misma operación vinculada.

Sea como fuere, siempre deberá estar presente la premisa que impera en materia del ajuste bilateral, que no es otra que evitar la doble imposición económica, supuesto que no debiere producirse ni en el ámbito internacional ni tampoco en el ámbito foral-estatal.

Políticas de igualdad e IRPF en la CAPV: especial análisis desde la perspectiva de Bizkaia

Izaro Iturbe Azkoaga

Grado en Administración y Dirección de Empresas (UPV-EHU)
y Máster en Asesoría Fiscal (Cámara de Comercio de Bilbao)

Abstract: En el sistema fiscal español, el impuesto sobre la renta de las personas físicas es una de las principales fuentes de ingresos de los territorios históricos y del territorio común en el estado. El origen inmediato de la configuración actual del impuesto se sitúa en la reforma de 1978, que lo convirtió en el principal vehículo de la política familiar, con un enfoque en la tributación de los rendimientos de un único miembro familiar, el hombre, siendo la mujer «cónyuge dependiente», introduciendo en la liquidación del impuesto la opción por tributación conjunta lo que origina una discriminación notoria hacia las mujeres. A pesar de que hoy en día se hayan logrado avances significativos en la sociedad hacia la igualdad de género, todavía son muchas las desigualdades que nos rodean. Por lo tanto, el objetivo de este artículo es hacer un estudio de igualdad en el ámbito tributario con enfoque al impuesto sobre la renta de las personas físicas, tomando como referencia el sistema tributario de Bizkaia. Para ello, en el marco de las recomendaciones de organizaciones de carácter internacional o comunitario (OCDE y UE) y de las decisiones adoptadas por las administraciones de nuestro entorno, se analizarán los sesgos de género en la normativa tributaria vigente, sustentados, en un enfoque de carácter estadístico basado en datos del sistema tributario de Bizkaia y de territorio común, se valorarán las medidas de discriminación positiva introducidas por las administraciones forales, para terminar con algunas propuestas de mejora en el avance hacia la igualdad tributaria.

Abstract: Espainiako sistema fiskalean, pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga da lurralde historikoen eta estatuko lurralde erkidearen diru-sarreraren iturri nagusietako bat. Zergaren gaur egungo konfigurazioaren berehalako jatorria 1978. urteko erreforma da, zeinaren bitartez familia-politikaren bideratzaile nagusi bihurtu baizen, familiako kide bakarraren (gizona) etekinen tributazioaren ikuspegiarekin, eta, horrela, emakumea «mendeko ezkontidea» zen. Orduan, baterako tributazioaren aukera sartu zen zergaren likidazioan, eta, horrela, emakumeekiko diskriminazio argia sortu zen. Gaur egun, gizartean genero-berdintasunaren aldeko aurrerapen garrantzitsuak lortu badira ere, desparekotasun ugari daude oraindik ere gure inguruan. Horrenbestez, artikulu honen xedea da berdintasunaren azterketa egitean zergen alorrean pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren ikuspegia aintzat hartuta eta Bizkaiko tributazio-sistema erreferentzia delarik. Horretarako, nazioarteko eta erkidegoko erakundeek (ELGA eta EB) gomendioek eta gure inguruko administrazioek hartutako erabakien esparruan, indarrean dagoen zerga-araudiaren genero-joerak aztertuko dira, Bizkaiko eta lurralde erkideko zerga-sistemaren datuetan oinarritutako ikuspegi estatistikoko batean oinarrituta, foru-administrazioek txertatutako diskriminazio positiborako neurriak baloratuko dira, eta, amaitzeko, zerga-berdintasunerako aurrerapenean hobetzeko proposamenak egingo dira.

Sumario:

1. La igualdad de género: objetivos y evolución. 2. Desigualdades en la normativa tributaria: 2.1. Sesgos de género en el impuesto de la renta de las personas físicas; 2.2. Diferencias de género en el ámbito laboral; 2.3. Brecha salarial e IRPF. 3. Reformas de los sesgos de género en los tipos de tributación personal en la UE. 4. Medidas de discriminación positiva en la normativa fiscal de los territorios forales. 5. IRPF desde la perspectiva de género en el Territorio Histórico de Bizkaia comparado con el Territorio común: 5.1. Número de declaraciones; 5.2. Declaraciones conjuntas; 5.3. Rendimientos declarados; 5.4. Actividades económicas; 5.5. Aportaciones a planes de pensiones del cónyuge, por sexos. 6. A modo de cierre.

1. La igualdad de género: objetivos y evolución

La igualdad de género además de ser un derecho humano fundamental, es uno de los fundamentos esenciales para construir un mundo pacífico, próspero y sostenible. Por mucho que se hayan conseguido grandes avances, todavía existen muchas dificultades y más ahora que los efectos de la pandemia COVID 19 podrían haber revertido los escasos logros.

La agenda 2030 de la ONU para el desarrollo sostenible recoge la iniciación de un proceso de reforma fiscal a nivel global para potenciar la capacidad fiscal de todos los países. En el ámbito de la UE, la mayoría de los Estados miembros han abolido las reglamentaciones fiscales que diferencian explícitamente entre hombres y mujeres. Hoy en día aún se mantienen sesgos fiscales implícitos en la UE, especialmente en los ordenamientos internos de los Estados miembros donde las normativas fiscales interactúan con las realidades socioeconómicas marcadas por sesgos y brechas de género¹.

En los tratados Constitutivos de las Comunidades Europeas podemos encontrar preceptos que establecen la prohibición de discriminación. En concreto, el antiguo art. 119 del Tratado de Comunidad Económica Europea (TCEE) de 1957 imponía a los Estados la obligación de establecer la prohibición de discriminación por razón de sexo entre trabajadores y trabajadoras en materia de retribución. El derecho derivado ha sido muy importante a la hora de interpretar, completar y ampliar el alcance del principio de igualdad, que el TCEE había limitado a la igualdad retributiva por razón de género. De esta forma, en los años setenta se produce un reforzamiento de la igualdad de género a través, fundamentalmente, de las Directivas.

La carta Comunitaria de los Derechos Sociales de los trabajadores, de 1989, tuvo un significado muy relevante en lo que se refiere a la instauración de una política social en la Comunidad Europea.

Los avances del Tratado de Maastricht, firmado de 1992, se establecieron en el Protocolo Número 2 y en el Acuerdo sobre Política Social. En dicho protocolo, impusieron una reinterpretación del concepto de retribución a efectos del principio de igualdad entre trabajadores y trabajadoras en materia de cotizaciones y prestaciones de Seguridad Social.

El concepto *mainstreaming*, fue introducido en la Cuarta Conferencia Mundial sobre la Mujer de las Naciones Unidas, celebrada en 1995 en Beijing. Con él se intenta hacer referencia a una estrategia de política global que trata de conseguir la igualdad de mujeres y hombres en todos los ámbitos.

El Tratado de Ámsterdam de 1997 también incluye acciones positivas para combatir el *mainstreaming* de género. En el artículo 141.4 permite a los estados miembros 'mantener o adoptar medidas que ofrezcan ventajas concretas destinadas a facilitar al sexo menos representado el ejercicio de actividades profesionales o evitar o compensar desventajas en sus carreras profesionales'. Es más, en el artículo 3.2 obliga a la UE en todas las actividades que desarrolla cumplir con sus objetivos de tratar de eliminar las desigualdades y a promover la igualdad entre hombres y mujeres.

Por lo tanto, hoy en día, la igualdad de género es uno de los valores y objetivos fundamentales de la Unión Europea. Su compromiso más reciente ha sido implementar los objetivos de desarrollo sostenible 2030, en el que la Comisión Europea identificó la igualdad de género como uno de los temas centrales para el futuro. Las políticas activas, se consideran necesarias para mejorar el talento y fortalecer la participación de las mujeres en el mercado laboral, como condición necesaria para mejorar la independencia económica y cerrar la brecha salarial (European Commission 2016).

¹ Nora Libertad Rodríguez Peña. Un análisis de la fiscalidad española desde una perspectiva de género: reflexiones críticas para la defensa de la igualdad entre mujeres y hombres, marzo 2022.

Cabe destacar que la Comisión Europea ha establecido objetivos políticos y acciones para la materia de igualdad de género para el periodo 2020-2025. La aplicación de esta estrategia se basará en el doble enfoque de medidas específicas para lograr la igualdad de género. La Comisión reforzará la integración de la perspectiva de género mediante la inclusión sistemática de una perspectiva de género en todas las fases del diseño de las políticas en todos los ámbitos políticos de la UE, tanto internos como externos. La estrategia se aplicará utilizando la interseccionalidad —la combinación del género con otras características o identidades personales—, y cómo estas intersecciones contribuyen a experiencias únicas de discriminación.

A pesar de todas las medidas dotadas para la igualdad entre hombres y mujeres, muchas de ellas no se han aplicado en el ámbito tributario. Por ello, la convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer (CEDAW), firmada y ratificada por todos los Estados miembros, asegura que las igualdades se apliquen a todas las políticas gubernamentales incluida la fiscalidad². En lo que respecta al género y la tributación, la participación activa del comité de la CEDAW ha sido de vital importancia, ya que, ha abordado cuestiones tributarias desde su creación.

Asimismo, en la Conferencia de Doha sobre la Financiación para el desarrollo, cuya celebración tuvo lugar Qatar, 2008, se elaboró un documento final de la Conferencia Internacional de Seguimiento y un documento final de la conferencia sobre la crisis financiera y económica mundial y sus efectos en el desarrollo, en los que se apostó por fortalecer los mecanismos institucionales para promover la cooperación fiscal internacional³.

Todos estos enfoques vienen justificados y resultan convenientes por varias razones⁴. En primer lugar, invertir en igualdad de género es la mejor apuesta por el crecimiento económico de un país. Además, los sistemas tributarios no son neutrales al género. Por un lado, las políticas fiscales afectan de forma diferente a hombres y mujeres en la medida en que desempeñan roles diferentes en la sociedad y por otro lado, también se pueden utilizar para mejorar o agravar las desigualdades de género (concretándose en una mayor o una menor carga impositiva para mujeres y hombres, por ejemplo). Por último, la mejor forma de acabar con las desigualdades entre mujeres y hombres es a través de la realización de políticas públicas de igualdad y de políticas públicas de redistribución de las rentas.

Finalmente hay que mencionar que, en el estado español, el *mainstreaming* de género ha sido desarrollado sobre todo por un extenso número de medidas normativas «soft» como, por ejemplo, los planes estratégicos de igualdad de oportunidades, de los cuales ya se han realizado seis.

Tras los Planes de Igualdad I y II con el III Plan la Administración General del Estado realiza un esfuerzo integral para intensificar y hacer efectiva la incorporación de la igualdad de género como uno de los principales objetivos palanca para avanzar en el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Agenda 2030.

El III Plan de Igualdad contiene la mayoría de objetivos redactados para la Agenda 2030. Del ODS 8 sobre desarrollo sostenido, inclusivo y sostenible, empleo pleno y productivo y un trabajo decente para todas las personas, el III Plan de Igualdad integra el trabajo decente para todas las mujeres y hombres, además de la igual retribución para el trabajo de igual valor, la protección de los derechos laborales y la promoción de la salud, ausencia de la violencia y la seguridad en el entorno laboral. También incorpora los objetivos del ODS 10 garantizando la igualdad de oportunidades y reduciendo la desigualdad causada por otros motivos.

² Elson (2006). *Gender equality and economic growth in the world bank*.

³ Jeffrey Owens, Michael Lennard, Eva Andrés. *Tributación y Objetivos de desarrollo sostenible. Policy-making en tributación, cooperación tributaria internacional y gobernanza fiscal mundial como principal fuente de financiación de la agenda 2030 de las naciones unidas*. <https://revistes.ub.edu/index.php/RED/article/view/31262/31339>

⁴ Mercedes Ruiz Garijo. *Justificación y conveniencia de las reformas tributarias con perspectiva de género*.

En el caso de los planes de recuperación redactados por el gobierno español, los objetivos para la reforma del sistema tributario español son hacerlo más equitativo, progresivo y justo, al mismo tiempo que se profundice en el diseño de una fiscalidad verde y se incorpore la perspectiva de género. Un sistema tributario moderno no debe servir exclusivamente para procurar unos ingresos que financien el gasto público, sino que debe contribuir directamente a potenciar el impacto de las políticas públicas que se acometan, sirviendo de catalizador para lograr transformaciones en ámbitos como la igualdad de género. Por otro lado, se incluye la desaparición de la reducción por tributación conjunta en el IRPF, debido a que genera un desincentivo a la participación laboral del segundo perceptor (principalmente mujeres).

Además, el Plan exige que se asegure el equilibrio de género y exige al menos una persona especialista en enfoques de género en la composición de la comisión de personas expertas para la reforma del sistema tributario⁵.

En cuanto a la Comunidad Autónoma de Euskadi, el Parlamento Vasco ha aprobado el Decreto Legislativo 1/2023, de 16 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley para la igualdad de mujeres y hombres y vidas libres de violencia machista contra las mujeres, con objetivo de dotar con mayor claridad a la normativa autonómica en materia de igualdad de mujeres y hombres mediante la integración en un único cuerpo normativo de las disposiciones que afectan a esta materia.

Por su parte, el Gobierno Vasco ha diseñado el VII plan para la igualdad de mujeres y hombres con el objetivo de conseguir la igualdad real entre hombres y mujeres en todos los ámbitos de la vida política, económica, cultural y social. El plan elaborado por Emakunde está estructurado en 4 ámbitos de intervención, «Buen gobierno» (retos de cambio organizacional y/o funcionamiento interno de las administraciones públicas) y los 3 principales ejes de intervención de la ciudadanía (retos de carácter social). Entre otras medidas, el Plan plantea abordar cuestiones como la necesidad de incorporar un análisis de género a la política fiscal para poder contribuir a un modelo social que incluya los cuidados a las personas a lo largo de todo su ciclo vital. Por tal razón, se incorporará al análisis de política fiscal a los trabajos no remunerados

En el caso de la Diputación Foral de Bizkaia, está vigente el VI plan foral para la igualdad, el cual tiene de base la Norma Foral 4/2018, de 20 de junio, para la igualdad de mujeres y hombres, cuya finalidad es garantizar las condiciones necesarias para la consecución de la igualdad real y efectiva de mujeres y hombres en el Territorio Histórico de Bizkaia.

En su elaboración se ha tenido además en cuenta la situación actual marcada por la crisis generada por la COVID. La pandemia está impactando de forma diferente en mujeres y hombres. Por ello, en este plan se ha unido la necesidad de analizar las emergencias con la de atender las recomendaciones que se están formulando desde organismos y personas expertas para evitar que la actual coyuntura acreciente las desigualdades de partida entre hombres y mujeres. El plan tiene como principios: el paradigma feminista, la integración de la perspectiva de género, la interseccionalidad, el enfoque de derechos humanos y el desarrollo sostenible.

A pesar de que, el plan de la Diputación Foral de Bizkaia también posee un eje en el que se aborda la necesidad de incorporar un análisis estructural para la desigualdad de la economía del cuidado (Eje III. Igualdad en el desarrollo sostenible), no hace ninguna referencia a la fiscalidad.

⁵ Gobierno de España. *Plan de recuperación, transformación y resiliencia*. https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondosrecuperacion/Documents/30042021-Plan_Recuperacion_%20Transformacion_%20Resiliencia.pdf

2. Desigualdades en la normativa tributaria

2.1. Sesgos de género en el impuesto de la renta de las personas físicas

Las desigualdades socioeconómicas entre hombres y mujeres aportan una diferencia de distribución y asignación en las leyes tributarias y políticas fiscales. A pesar de que las brechas de género y la discriminación por razón de sexo se correlacionan con otras categorías como, la edad, el origen étnico, los antecedentes migratorios o las discapacidades, existen, sin embargo, rasgos comunes en las diferencias económicas entre hombres y mujeres que son relevantes para la tributación.

Al analizar la normativa tributaria pueden identificarse sesgos explícitos o implícitos que den cuenta de discriminaciones de género. Los sesgos explícitos refieren a aquellas regulaciones específicas de la ley que identifica y trata de manera diferente a varones y mujeres⁶. Por su parte, los sesgos implícitos de género refieren a las regulaciones de la ley que debido a los arreglos sociales y los comportamientos económicos predominantes, tienen diferentes implicaciones para varones y mujeres.

Algunas características de las leyes vigentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas tienen efectos negativos sobre las mujeres y las personas con bajos ingresos. En el caso de los impuestos forales también podemos apreciar algunas de dichas características.

En primer lugar, se espera que la mayoría de las normativas reguladoras del IRPF respeten los principios de capacidad económica para pagar los impuestos y para una imposición equitativa. Por lo tanto, la mayoría proporcionan algunas exenciones fiscales para obtener o mantener los ingresos necesarios para satisfacer las necesidades básicas de la vida. Sin embargo, muchos países sólo ofrecen una exención fiscal parcial para los gastos mínimos de subsistencia, lo que resulta desproporcionadamente más costoso para las mujeres debido a que tienen ingresos medios más bajos que los hombres. De modo que, estos sistemas fiscales no respetan plenamente el principio de asignar las cargas fiscales a las personas con bajos ingresos en función de la capacidad de pago.

Por ejemplo, la norma foral vizcaína contempla reducciones de la base imponible general por aportación a los sistemas de previsión social. Específicamente, el artículo 70 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, expone que los contribuyentes cuyo cónyuge o pareja de hecho no obtenga rentas a integrar en la Base Imponible General, o las obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales podrán reducir en la Base Imponible General las aportaciones realizadas a su favor con el límite máximo de 2.400 euros anuales.

De modo que los hombres al disponer de mayores niveles de renta son los que más aportan a sistemas de previsión social de sus cónyuges y por consiguiente, más se benefician de esta reducción en comparación con las mujeres, como bien podremos observar en el análisis de datos tributarios contenidos en el quinto apartado.

En segundo lugar, las reformas del impuesto sobre la renta de las personas físicas han reducido la capacidad de obtención de ingresos públicos de varias maneras: pasando a una imposición personal a tanto alzado; utilizando la deducción estructural para reducir los ingresos de todos los componentes del sistema fiscal; y concediendo un gran número de exenciones fiscales especiales, beneficios, créditos y tasas («gastos fiscales») a determinados tipos de transacciones o clases de contribuyentes. Este tipo de cambios suelen beneficiar a los que tienen mayores ingresos, y son relativamente inútiles o incluso pueden aumentar la carga fiscal de los que tienen bajos ingresos, que son predominantemente mujeres.

En tercer lugar, la tributación conjunta de las parejas u otras agrupaciones familiares sigue utilizándose ampliamente en los diferentes modelos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en detri-

⁶ Janet Stotsky (1997). *Sesgo de género en los sistemas tributarios*, Tax Notes International.

mento de las mujeres. Las normas sobre la unidad fiscal afectan negativamente a las mujeres porque determinan a quién pertenece el «espacio fiscal» de las mujeres a efectos fiscales. Cuando las mujeres no pueden utilizar su propio espacio fiscal, pueden acabar pagando impuestos más elevados sobre sus ingresos que los que pagarían las mujeres solteras, lo que en realidad significa que tanto las disposiciones fiscales como las de prestaciones pueden imponer penalizaciones después de impuestos a las mujeres casadas que obtienen ingresos.

En el caso de las normativas forales, tomando como ejemplo la normativa vizcaína, en los supuestos en que, constituyan una unidad familiar y se opte por la tributación conjunta, la base imponible general se reducirá en el importe de 4.590 euros anuales por declaración (en el caso del ejercicio 2022). En cambio, en el caso de las unidades familiares monoparentales será de 3.987 euros (en el caso del ejercicio 2022). La existencia de la declaración conjunta, produce efectos negativos sobre la incorporación de las mujeres al trabajo, ya que, supone una reducción de los impuestos familiares sobre el trabajo del cónyuge (generalmente el hombre). Así que, en la práctica, se premia la permanencia de las mujeres en el hogar.

En las familias monoparentales en cambio, el beneficio consiste en que podría presentarse la declaración conjunta con una reducción de la base imponible de 3.987€ (en el caso de Bizkaia, en el ejercicio 2022). Con lo cual, la medida tiene un efecto práctico variable mayor cuanto más elevada sea la renta; aspecto que se puede entender como discriminatorio, ya que, como hemos analizado los hombres tienen una renta superior, por lo tanto, se podría beneficiar más de este tipo de reducción. Además, en las unidades familiares monoparentales, existe la preponderancia femenina, de modo que, es una reducción discriminatoria, ya que, la presión fiscal que soporta es superior. En este sentido, en el caso de que la familia monoparental perciba los mismos rendimientos que la biparental, si en esta última ambos miembros de la pareja obtienen rendimientos, su presión fiscal será menor porque la opción por tributación individual les permitirá romper la progresividad del impuesto y, por tanto, soportar una, menor carga fiscal⁷.

En cuarto lugar, la mayoría de los países siguen vinculando el derecho a los programas públicos de prestaciones, como las prestaciones por desempleo, las ayudas por discapacidad, las rentas de jubilación, el acceso a servicios sanitarios ampliados y los programas de seguridad social, a los ingresos laborales. Estos programas de prestaciones se financian con la recaudación de tipos especializados de impuestos sobre la renta personal, denominados generalmente impuestos sobre las cotizaciones sociales. Estos impuestos sobre las cotizaciones sociales constituyen un segundo impuesto sobre las rentas del trabajo. Dado que el número de mujeres empleadas es menor que el de los hombres, y que las mujeres con trabajo remunerado tienen unos ingresos medios inferiores a los de los hombres, las mujeres suelen beneficiarse menos de estos programas vinculados. Sin embargo, los impuestos sobre las cotizaciones sociales tienen un impacto regresivo porque tienden a tomar una mayor proporción de los ingresos bajos que de los ingresos más altos. Y con unos ingresos medios más bajos que los de los hombres, esto significa que los costes combinados del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de los impuestos sobre las cotizaciones sociales hacen que el trabajo remunerado no sea tan «rentable» para las mujeres como lo es para los hombres. Esto ocurre en países de todos los niveles de desarrollo y de ingresos medios.

Por lo tanto, uno de los factores más representativos a la hora de hablar de los efectos negativos que sufren las mujeres en la aplicación del impuesto sobre la renta de personas físicas resulta ser la brecha salarial entre hombres y mujeres.

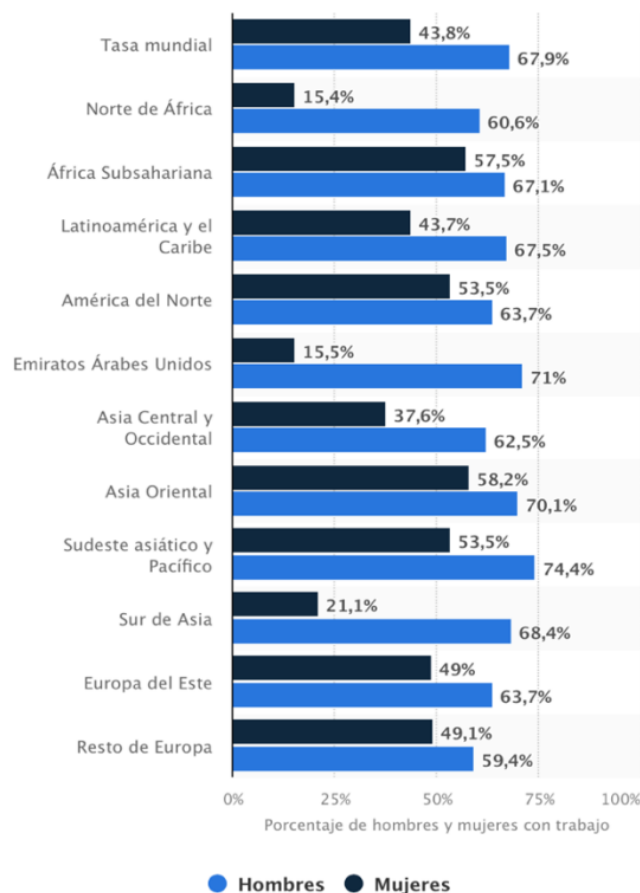
⁷ Elena García de la Torre Sanz y Consolación Peña Infante, *La monoparentalidad en el IRPF*, Asociación Madres Solteras por elección. 7 de abril, 2021.

2.2. Diferencias de género en el ámbito laboral

El acceso al empleo es una materia especialmente ligada a la discriminación por razón de género. Una cuestión muy importante relacionada con el acceso en condiciones de igualdad es la relativa a los baremos que imponen el cumplimiento de ciertos requisitos. Para ello, se han de establecer sistemas de selección basados en criterios técnicos, objetivos y neutros por razón de géneros, que incorporen unas reglas que limiten la discrecionalidad empresarial y que garanticen unas pautas que no sean ni directa ni indirectamente discriminatorias, por ejemplo, las pruebas exigidas para acceder a la condición de una profesión. Por lo tanto, la situación en el mercado de trabajo muestra una fuerte brecha de género y una clara hegemonía femenina en el empleo precario.

Tal y como se observa en la ilustración, la distribución de la tasa de ocupación mundial, es muy desigual. Los datos indican que el alcance de desigualdad en los países de bajos ingresos, es decir, en los países menos desarrollados, es mayor. En consecuencia, la ubicación geográfica de una mujer determina en gran medida su probabilidad de encontrar un trabajo. No obstante, en todos los países en general prevalecen las desigualdades sustanciales del mercado laboral. En el 2022, la tasa de participación mundial de la mujer en el trabajo era solo un 43,8 por ciento, 24,1 puntos porcentuales por debajo de la tasa del hombre (67,9 por ciento), de modo que, todavía existe una variación de género en el acceso al empleo. Otra discriminación notoria es la diferencia de trato basada en una característica relacionada con el sexo. El problema, en muchos casos, es el de probar que la condición de mujer —o de mujer embarazada— es la causa de la no contratación o de la no renovación de un contrato de trabajo.

Ilustración 1
Tasa mundial de ocupación por género y área geográfica en 2022

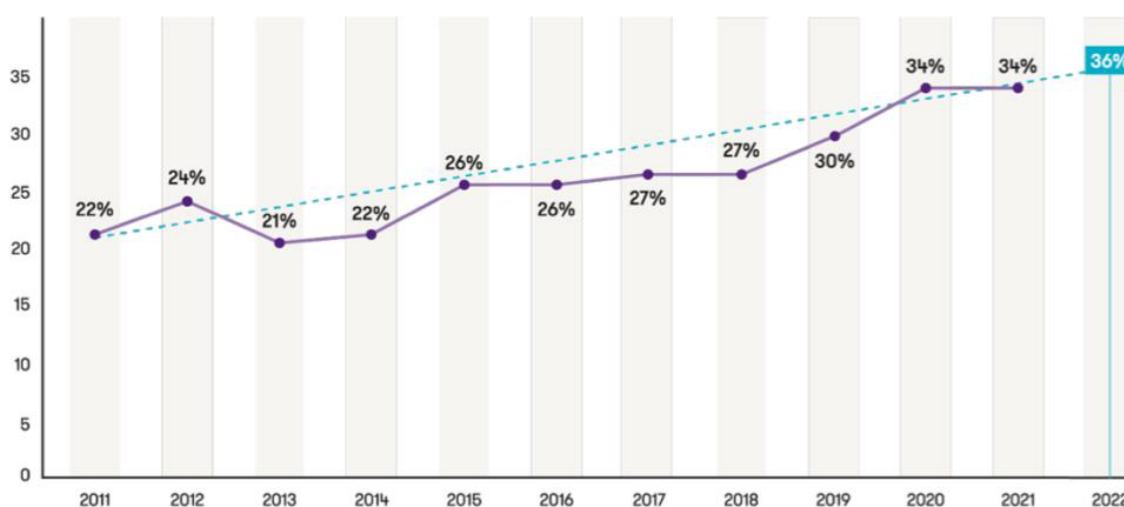


Fuente: Fernandez, Rosa (2022). Statista.

Desde otra perspectiva, las estadísticas demuestran que hay una serie de modalidades de contratos que, en la práctica, están predominantemente feminizados. Así sucede, en los contratos a tiempo parcial (o temporal) en los que el colectivo femenino tiene una excesiva concentración, como consecuencia del desigual reparto de tareas en el orden doméstico, teniendo unas condiciones laborales inferiores.

Como bien se puede observar en el siguiente gráfico, el acceso de la mujer a puestos mejor remunerados es menor, es decir, a puestos de mayor cualificación como CEO (chief executive order).

Ilustración 2
Evolución del porcentaje de mujeres en puestos directivos en España



Fuente: Grant Thornton (2022). *Women in Business 2022*.

Según el último informe de Grant Thornton sobre *Women in Business 2022*, el 36% de los puestos directivos de España están ocupados por mujeres. Es el porcentaje más alto de su historia, después de dos años de estancamiento en el 34% por los efectos de la pandemia. Con este dato, España se sitúa a la cabeza de Europa y escala desde el puesto 14 hasta el 10 en cuanto a presencia femenina en la alta dirección a nivel global.

Más allá del dato de España, el aumento de la proporción de puestos de alta dirección ocupados por mujeres se ha empezado a producir en todo el mundo. Por segundo año consecutivo, los resultados globales (32%) se siguen manteniendo por encima del punto de inflexión del 30% que se considera necesario para conseguir un cambio significativo. Aun así, el informe advierte que los avances siguen siendo lineales en gran medida, en lugar de mostrar la aceleración prevista una vez superado el hito de ese 30% el año pasado⁸.

2.3. Brecha salarial e IRPF

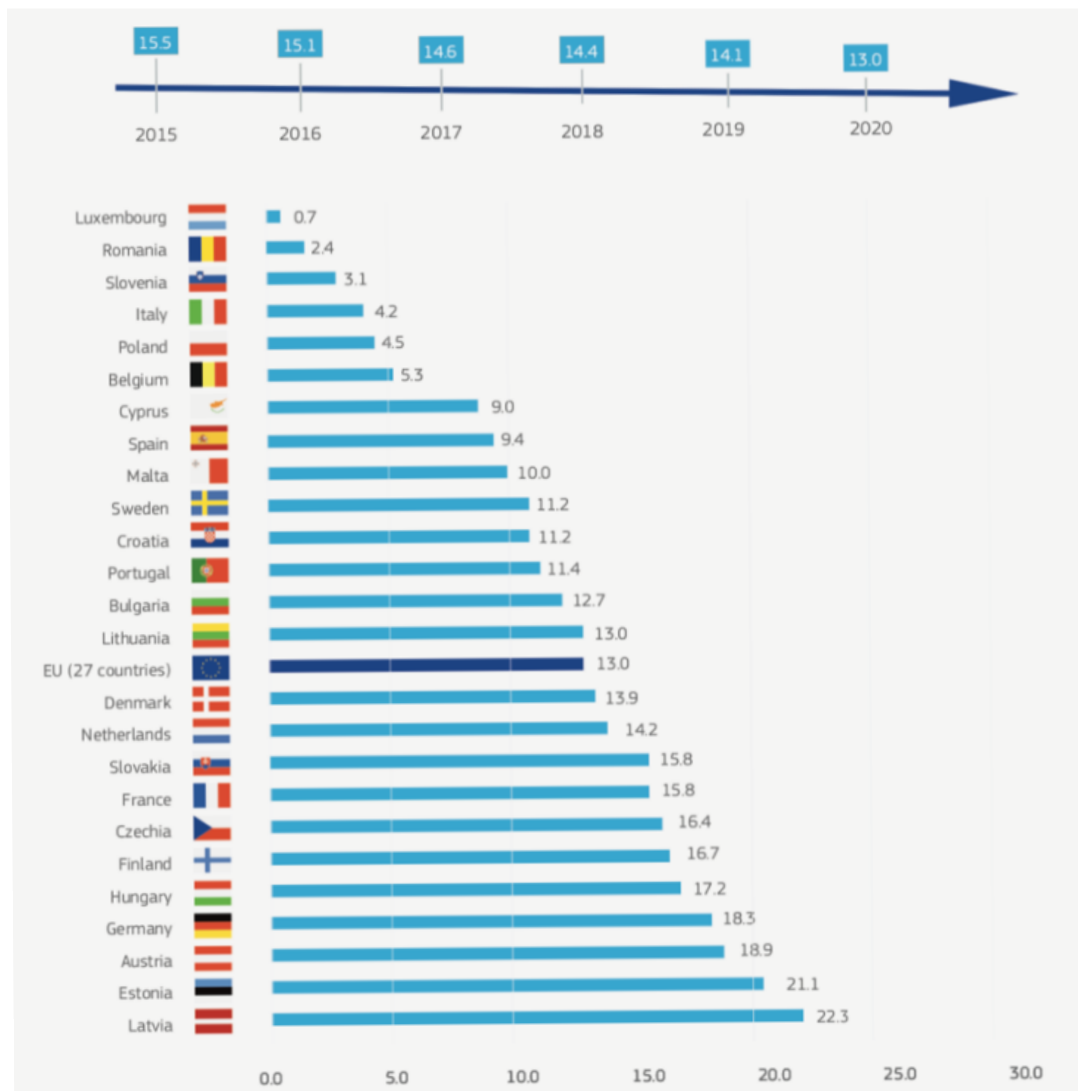
La lucha contra la posible discriminación salarial entre hombres y mujeres es una de las principales prioridades de las políticas de género, tanto a nivel nacional como de la UE. La brecha salarial de género no ajustada (GPG), que se calcula como la diferencia relativa entre los ingresos medios de las mujeres y los hombres, se utiliza ampliamente como indicador clave para supervisar los avances en este ámbito.

⁸ Ixone Arana y Paz Alvarez. 8 de marzo de 2022. *España alcanza su récord de directivas tras la pandemia*. CincoDías.

Según los datos publicados en la página oficial de la Unión Europea, la diferencia salarial entre hombres y mujeres en la UE se sitúa en el 13,0% en 2020 y sólo ha cambiado mínimamente en la última década. Es decir, que las mujeres ganan de media un 13,0% menos por hora que los hombres⁹.

La brecha de empleo entre hombres y mujeres se situó en el 10,8% en 2021, con un 67,7% de mujeres empleadas en toda la UE, frente al 78,5% de hombres (datos de la UE27)¹⁰. Hay que tener en cuenta que la brecha salarial de género mide un concepto más amplio que la discriminación salarial y comprende un gran número de desigualdades a las que se enfrentan las mujeres en el acceso al trabajo, la progresión y las recompensas.

Ilustración 3
Diferencia entre los ingresos brutos medios



Fuente: Diferencia entre los ingresos brutos medios por hora de los empleados masculinos y femeninos como % de los ingresos brutos masculinos, 2020, Eurostat, 2022 factsheet on the gender pay gap.

⁹ Parlamento europeo. Brecha salarial de género en Europa: hechos y cifras. <https://www.europarl.europa.eu/news/es/headlines/society/20200227STO73519/brecha-salarial-de-genero-en-europa-hechos-y-cifras-infografia>

¹⁰ European Commission, The gender pay gap situation in the EU. https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/policies/justice-and-fundamental-rights/gender-equality/equal-pay/gender-pay-gap-situation-eu_en

En el análisis del IRPF, el diseño de sus tramos y de los mínimos exentos no ha tenido en consideración su impacto de género. El tipo marginal mínimo de la imposición sobre la renta afectan en mayor medida a las mujeres debido a que perciben remuneraciones más bajas, en cambio los tipos máximos afectan en mayor medida a los varones, perceptores de salarios superiores.

La normativa de Bizkaia del Impuesto sobre la renta de las personas físicas considera como rendimientos íntegros del trabajo «todas las conprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan carácter de rendimientos de actividades económicas»¹¹. Las estadísticas obtenidas directamente de las declaraciones del IRPF del año 2021 presentan una diferencia notoria ante los rendimientos de trabajo. De los declarantes analizados, un 60,9% corresponde a los hombres y un 38,7% a las mujeres. En cuanto a los importes se refiere, los hombres declararon una cuantía de 8.621.591 euros y las mujeres de 5.480.268 euros. Por lo que concierne al importe medio declarado, constatamos para las mujeres una cifra media de 21.008 euros, mientras que para los hombres esa cifra se eleva a 28.573 euros. Por tanto, la brecha fiscal es de 7.565 euros. Eso significa que las mujeres declaran un 26% menos de ingresos de trabajo que los hombres.

Estas diferencias también tienen un impacto importante en los ingresos de por vida y en las pensiones de las mujeres. Tener un salario más bajo significa disponer de una pensión más baja, y esto genera un mayor riesgo de pobreza para mujeres mayores.

3. Reformas de los sesgos de género en los tipos de tributación personal en la UE

En Europa, la cuestión de la neutralidad frente al género de los sistemas fiscales adquirió importancia en los años ochenta. En un informe publicado en 1984, se analizó si los sistemas fiscales de la Comunidad Europea eran neutrales con respecto a la participación de la mujer en el ámbito laboral¹². Este estudio concluyó que en varios aspectos importantes los sistemas fiscales vigentes en Europa tenían un efecto adverso sobre la carga tributaria de las mujeres casadas, como el régimen general de imposición conjunta. En consecuencia, los sistemas europeos de impuestos sobre la renta debían evolucionar para lograr ciertos objetivos, entre ellos un régimen obligatorio de imposición independiente para el marido y la mujer.

El Consejo de las Comunidades Europeas, el 13 de diciembre de 1984, dictó una serie de recomendaciones relativas a la promoción de acciones positivas en favor de la mujer. Las recomendaciones consistían en promover la igualdad de oportunidades en la práctica por medio del establecimiento de acciones positivas, especialmente en materia de igualdad de remuneración y de igualdad de trato en lo que se refiere al empleo, formación y promoción profesionales y a las condiciones de trabajo¹³.

Siguiendo dicha recomendación, en las últimas décadas del siglo pasado, varios países europeos han reformado sus sistemas fiscales para eliminar la discriminación explícita en función del género.

En Francia, por ejemplo, solo el marido estaba obligado a firmar la declaración de la renta, mientras que la mujer únicamente la firmaba si percibía renta. A partir de una modificación de 1983, la declaración de la renta debe ser firmada por ambos cónyuges.

¹¹ Artículo 15 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹² Vicedirectora del Departamento de Política Tributaria del Fondo Monetario Internacional. *Sesgos de género en el sistema tributario*. https://www.ief.es/docs/investigacion/genero/FG_Stotsky.pdf

¹³ Recomendación del Consejo, de 13 de diciembre de 1984, *relativa a la promoción de acciones positivas en favor a la mujer*. <https://eurlex.europa.eu/legalcontent/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:31984H0635&from=EN>

En los Países Bajos, la reducción de la base imponible al hombre casado era mucho más alta que la correspondiente a una mujer casada. Esto se modificó en 1984, y se pasó a una reducción mínima básica de igual monto, con montos suplementarios para las personas solteras, los matrimonios con un solo perceptor de renta y demás situaciones.

En Reino Unido, en 1990, se pasó de un régimen de declaración conjunta a nombre del marido, con imposición optativa en forma separada sobre la renta laboral de la mujer, a un régimen de declaración individual. En Irlanda, el impuesto sobre la renta personal surge de la misma tradición, y en los últimos años ha evolucionado en el mismo sentido que el sistema británico, y en la actualidad tiende hacia la neutralidad en cuanto al género.

Suecia y muchos otros países han elegido un sistema individual puro y, finalmente, otros como Alemania, Francia y España tienen sistemas tributarios basados en la familia. El sistema de tributación *splitting* alemán considera justo que los impuestos sobre las rentas de la familia sean iguales, independientemente de que las hayan obtenido ambos esposos o no. El *splitting* alemán presenta un índice de discriminación medio alto en comparación con otros países de la UE. No llega a ser tan elevado como el de tributación acumulada (el sistema español) pero pone de manifiesto que el trasvase de carga tributaria del perceptor principal hacia el segundo resulta significativo para rendimientos laborales porque las rentas del/de segundo/a perceptor/a se añaden a las rentas de su cónyuge y quedan sujetas a un tipo marginal superior que el que le correspondería en tributación individual.

En el caso del estado español, en el supuesto de la declaración conjunta, el IRPF aplicable en territorio común se basa en un sistema de tributación acumulada. El exceso de tributación sufrido por el segundo perceptor es consecuencia, de que sus rentas están gravadas, como mínimo, con el tipo marginal del perceptor principal, sin reducción alguna, pues la que le corresponde es empleada por el cónyuge. En caso de aplicar un régimen de tributación individual el contribuyente podría aplicarse el importe correspondiente al mínimo personal y el tipo marginal inferior de la escala de gravamen.

El sistema de tributación individual sueco presenta el ejemplo más claro de no discriminación fiscal. El impuesto personal está totalmente individualizado y no se contempla traslación de rentas entre los miembros de la unidad familiar, ni tampoco reducciones ni deducciones, lo que lo convierte en un tributo modélico en el que no se produce discriminación alguna.

El 15 de enero del 2019 el Parlamento Europeo aprobó una serie de recomendaciones en relación al impuesto sobre la renta de las personas físicas¹⁴.

Por un lado, señala que las políticas fiscales repercuten de forma diferente en distintos tipos de hogares como bien hemos señalado anteriormente. Por lo tanto, solicita que, se eliminen todos los gastos fiscales basados en los ingresos conjuntos y señala la necesidad de garantizar que todos los beneficios fiscales, prestaciones en efectivo y servicios gubernamentales en especie se concedan a las personas para asegurar su autonomía financiera y social, impulsando así la representación de las mujeres en el mercado laboral. Incluso pide a los estados miembros que garanticen los incentivos fiscales relacionados con el empleo y la actividad por cuenta propia, que no discriminen en función del género y que estudien incentivos fiscales y otros beneficios fiscales para segundos trabajadores y progenitores.

También hace referencia a incrementar los esfuerzos para abordar la brecha salarial entre hombres y mujeres con el fin de mejorar la situación económica de las mujeres y salvaguardar su independencia económica.

¹⁴ *Diario Oficial de la Unión Europea*, martes 15 de enero de 2019. *Igualdad de género y políticas fiscales de la unión*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019IP0014&from=NL>

Por otro lado, pide que el impuesto sobre la renta de las personas físicas (estructura de los tipos, exenciones, deducciones, desgravaciones, créditos, etc.) se conciba para fomentar activamente un reparto equitativo del trabajo remunerado y no remunerado, de los ingresos y los derechos de jubilación entre mujeres y hombres, y para eliminar los incentivos que perpetúan los roles de género desiguales.

4. Medidas de discriminación positiva en la normativa fiscal de los territorios forales

La discriminación positiva, también llamada acción positiva, se define como un conjunto de políticas o programas para proporcionar acceso preferencial a la educación, al empleo, a la asistencia sanitaria o al bienestar social a personas de un grupo minoritario que tradicionalmente han sido objeto de discriminación, con el objetivo de crear una sociedad más igualitaria¹⁵. Es decir, su función es la de corregir una desigualdad; en caso de las mujeres, se prevén acciones para intentar corregir esa situación.

A la hora de examinar las normativas de los territorios históricos vascos respecto al impuesto de la renta de las personas físicas, podemos observar una serie de discriminaciones positivas hacia las mujeres, y así poder favorecer la igualdad real y efectiva de mujeres y hombres.

Entre ellas destacamos la regulación contenida en la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa, que en su artículo 89 determina la deducción por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora, que en su configuración discrimina positivamente a la mujer al elevar tanto el porcentaje de deducción en 5 puntos porcentuales como el límite anual de la misma en 500 euros y el global en 2.000 euros, cuando sean mujeres las que adquieran o suscriban las acciones.

Asimismo, en la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Álava, también se hace referencia a esa acción positiva en el artículo 89.

Cabe resaltar la adopción de medidas positivas a través de esos dos artículos para favorecer la igualdad real y efectiva de mujeres y hombres, al objeto de impulsar la igualdad de género en el acceso a la participación de las personas trabajadoras en las empresas y, en último término, facilitar el acceso de las mujeres a los órganos de dirección de las empresas.

Como se ha mencionado anteriormente, las funciones de dirección mayoritariamente están ejercidas por hombres, por lo tanto, este tipo de acciones podría ayudar a combatir las desigualdades en el ámbito laboral y salarial. Ya que los beneficios fiscales de esta naturaleza conllevan que las mujeres valoren la opción de obtener más acciones o suscripciones de la empresa y así ocupar un mayor espacio en los centros de toma de decisiones, aportando la mirada femenina. Así pues, este tipo de medidas son necesarias para fomentar la generación de una cultura que tenga en cuenta a las mujeres y las condiciones de trabajo.

La normativa de Bizkaia no incorpora ninguna acción positiva en el IRPF como hemos analizado que realizan Guipúzcoa y Álava. No obstante, la Diputación Foral de Bizkaia ha adoptado nuevos tratamientos tributarios vinculados con algunos objetivos de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible de la Organización Mundial de las Naciones Unidas. Es más, intenta ayudar al logro, a través de la normativa fiscal, del objetivo de desarrollo sostenible (ODS) 5, sobre igualdad de género, que reconoce y valora el trabajo de cuidados como una manera de conseguir el desarrollo sostenible para todas las mujeres y niñas y por otra parte, del ODS 8, sobre el empleo pleno y productivo y el trabajo decente para todos los hombres y mujeres, contextualizado en nuestro entorno económico, que exige creación de empleo de calidad con salarios dignos.

¹⁵ Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*.

En este marco, se introduce el artículo 66 ter en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que recoge una nueva deducción aplicable por aquellos contribuyentes que realicen gastos de formación profesional en el ámbito de la economía plateada y en el sector de los cuidados. Esta deducción, se extiende a los gastos de formación vinculados a la economía del cuidado, entendiendo por esta, siguiendo a la Organización Internacional de Trabajo, el conjunto de actividades y relaciones que conlleva atender las necesidades físicas, psicológicas y emocionales de personas adultas, niñas y niños, mayores y jóvenes, personas frágiles y personas sanas.

La economía del cuidado esta creciendo a medida que aumenta la demanda del cuidado de niños y de las personas de edad, por lo que creará numerosos empleos. Sin embargo, el trabajo de cuidados en todo el mundo sigue estando caracterizado por la falta de beneficios y protecciones y por los bajos salarios, constituyendo un sector altamente feminizado¹⁶.

La pirámide demográfica actual y las previsiones de futuro indican que con probabilidad la red pública o concertada, tal y como esta configurada en la actualidad, no podrá absorber la demanda de cuidados de mayores. Por ello, con esta deducción, se persigue que se incremente el número de personas que se dedican a esta actividad y que se profesionalicen las personas que se dedican al cuidado, lo que implicará una mejora en las condiciones laborales y un mayor bienestar social.

En consecuencia, la prestación de servicios de cuidados colectivizados no solamente crea directamente el empleo en el sector de los cuidados, sino que también permite que otras personas acepten trabajos. En particular, la prestación colectiva de cuidados permite una mayor participación de las mujeres en el mercado de trabajo, ya que, las mujeres tienen mas probabilidades que los hombres de ocupar puestos de trabajo creados en los servicios de los cuidados debido a la persistente segregación sectorial y laboral. El grado en el que la inversión en servicios de cuidados reduzca al final la segregación por sexos dependerá del grado en que se incentive a los hombres a trabajar en el sector de cuidados¹⁷.

Así pues, la deducción recogida por la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en el artículo 66 ter, puede impulsar a esa disminución de segregación, ya que, ese tipo de formaciones pueden ser el punto de inflexión para promover la profesionalización y especialización de este tipo de labores, que podría redundar en una mejora de las condiciones salariales.

5. IRPF desde la perspectiva de género en el Territorio Histórico de Bizkaia comparado con el Territorio común

En este apartado se analizarán datos concretos relacionados con ciertos tratamientos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, comentados anteriormente, para lo que se utilizarán gráficos y esquemas. Es decir, nos enfocaremos en los puntos mas relevantes desde el punto de vista del género, sus efectos y las posibles transformaciones que podrían eliminar los impactos negativos. La declaración conjunta es el rasgo mas destacado, por lo que se le concederá una atención especial a su funcionamiento y realidad económica y efecto desincentivador del trabajo de las mujeres. Los siguientes apartados están dedicados a la diferencia de los rendimientos del trabajo y los de actividades económicas, así como a los motivos que provocan esa desigualdad de cuantía. El último apartado se basará en los tipos de reducciones y deducciones que se utilizan por parte de los diferentes sexos.

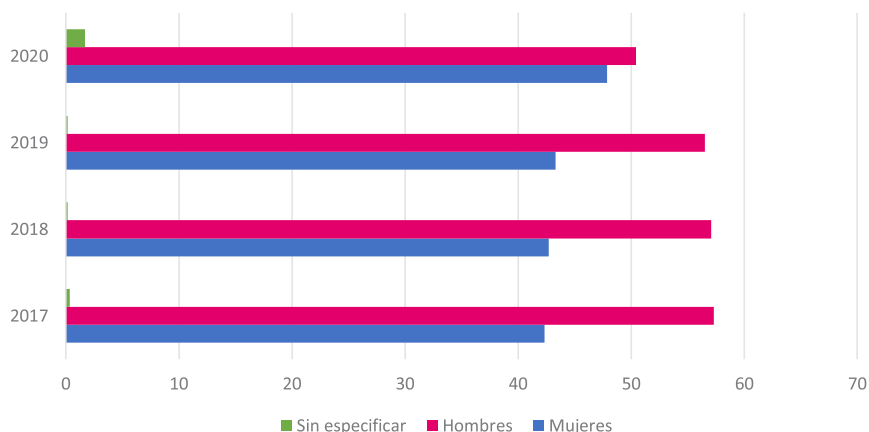
¹⁶ Organización Internacional del Trabajo. *La economía de los cuidados*. <https://www.ilo.org/global/topics/care-economy/lang-es/index.htm>

¹⁷ Confederación Sindical Internacional. *Invertir en la economía de cuidados: Un análisis de género sobre los incentivos de empleo en siete países de la OCDE*. Marzo 2016. https://www.ituc-csi.org/IMG/pdf/care_economy_es.pdf

5.1. Número de declarantes

En el año 2020 se observaron un número de 636.435 contribuyentes en Bizkaia un 11,21% más que el año anterior. En cuanto a las rentas declaradas por sexo, el número que nos servirá de base será de 613.066, que son aquellas declaraciones con base liquidable total positiva. De esos 613.066 declarantes el 47,86% son mujeres, mientras que el hombre aparece como declarante en el 50,44% del total y un 1,7% un grupo de contribuyentes sin asignar su sexo.

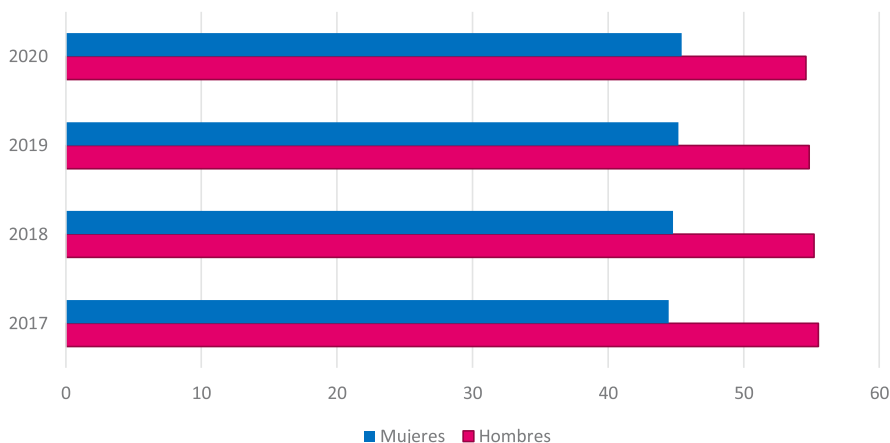
Ilustración 4
Número de declarantes por año Bizkaia



Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar en el gráfico anterior, la distribución entre hombres y mujeres se mantiene con variaciones durante los diferentes años. No obstante, según el informe del año 2020 de análisis del IRPF desde una perspectiva de género, elaborado por la Hacienda Foral de Bizkaia y disponible en www.bizkaia.net, la distribución de los y las declarantes por sexo, con mínimas variaciones, se mantiene desde el ejercicio 2012 pese al descenso constante en el número de declaraciones presentadas que se produjo hasta el ejercicio 2015 y los ligeros ascensos desde 2016, aunque con una constante tendencia de aumento porcentual en el caso de las mujeres en detrimento de los hombres.

Ilustración 5
Número de declarantes por año Territorio común



Fuente: Elaboración propia.

En el Estado español en cambio, en el año 2020 se presentaron un número de 21.638.795 declaraciones, de los cuales, 11.813.219 eran hombres y 9.825.576 mujeres. En el gráfico, se puede contemplar las variaciones de número de declaraciones entre hombres y mujeres. La evolución de los últimos años nos muestra que la proporción es bastante constante.

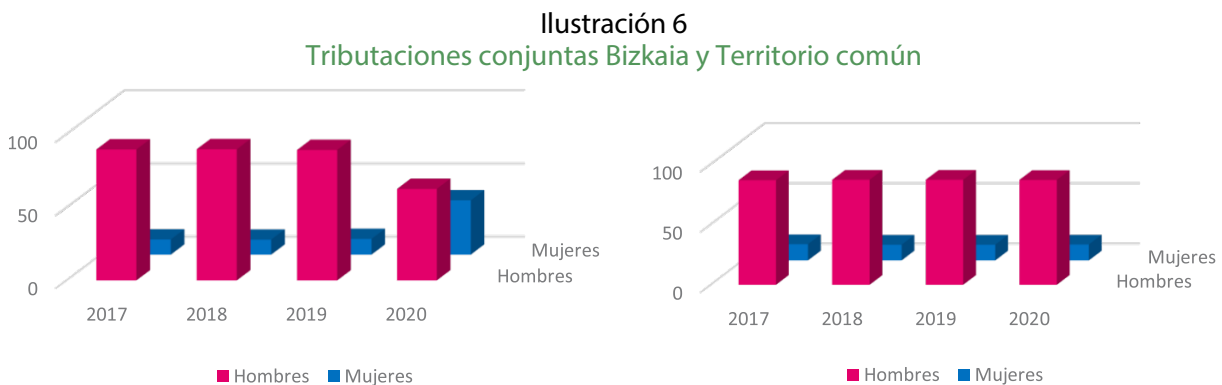
Entre los dos territorios, los porcentajes son asimilados, es decir, en los dos hay una pequeña variación entre los hombres y mujeres, siendo el porcentaje de la mujer inferior.

5.2. Declaraciones conjuntas

Tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como la Norma Foral reguladora de este impuesto en Bizkaia establecen con carácter general la tributación individual para cada persona física perceptora de renta. Ahora bien, se reconoce la posibilidad de optar por la tributación conjunta a determinadas agrupaciones de personas consideradas unidades familiares. La declaración conjunta deriva de la suma de los rendimientos, lo cual conlleva la aplicación de una tarifa superior que la tributación individual, dado el carácter progresivo del impuesto. Esta modalidad de declaración implica relegar la tributación conjunta a matrimonios, o parejas de hecho registradas administrativamente en el caso de Bizkaia, en los que existe un solo perceptor de rentas. Es decir, resulta favorable para los matrimonios en los que solamente uno de sus miembros trabaje fuera del hogar.

Nos encontramos ante dos gráficos de barras que representan la diferencia entre las tributaciones conjuntas realizadas dependiendo el sexo del contribuyente. Es decir, las columnas rosas representan el número de hombres que han presentado conjuntamente con su cónyuge la declaración y, por otro lado, las columnas azules representan el número de mujeres que han realizado declaraciones conjuntas. El gráfico izquierdo muestra las tributaciones conjuntas realizadas en Bizkaia y el derecho en cambio, las tributaciones conjuntas realizadas en el Estado.

En el gráfico se observa una constancia de superioridad entre las tributaciones conjuntas realizadas por hombres en los dos territorios.



Por un lado, en Bizkaia el porcentaje de declaraciones de hombres conjuntas respecto a las de mujeres es muy destacable, ya que, desde el año 2017 al 2019 el porcentaje que corresponde a hombres es de un 89% y el de mujeres un casi 11%. Sin embargo, en el último año en Bizkaia el número de tributaciones conjuntas realizadas por mujeres ha sufrido un gran aumento debido al cambio del modelo de gestión que ha facilitado la presentación a aquellas personas no obligadas, cuya declaración es a devolver y que en años anteriores no presentaban la declaración y que, en la mayoría de los casos, se corresponde con mujeres.

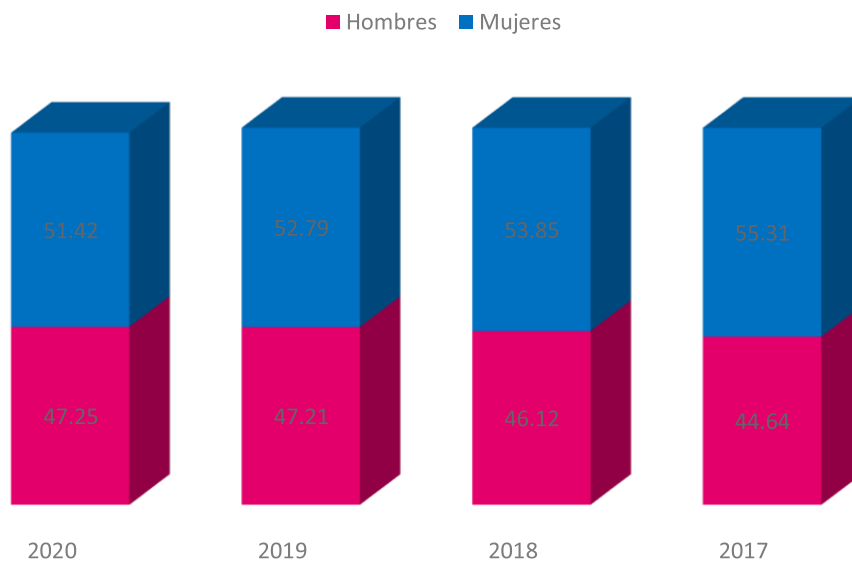
Por otro lado, en el Territorio común se tiende a tener la misma tendencia durante los años observados, esto es, una diferencia entre declaraciones de casi un 75% entre hombres y mujeres.

A pesar de la disminución del número de declaraciones conjuntas, siempre existirán mientras la tributación familiar no desaparezca como opción y siga favoreciendo a las familias biparentales con un único perceptor de ingresos.

La tributación conjunta no favorece a una visión igualitaria del hombre y la mujer, pues parte implícitamente de roles por razón de género a superar. Es un modelo de tributación que privilegia el tratamiento de las rentas en donde sólo uno de los cónyuges las obtiene ocupando, el otro, las tareas tradicionalmente consideradas como no productivas y no remuneradas: el cuidado y las tareas del hogar. No se indica cuál es el cónyuge que ha de ocuparse de tales tareas, pero el peso de los roles sociales ya lo determina¹⁸. También se puede observar visualmente en los gráficos de la parte superior, que como bien se ha comentado, hay una diferencia inmensa en el grado de dependencia económica entre hombres y mujeres.

En el caso de las tributaciones conjuntas de las familias monoparentales (aquellas en que sólo existe un declarante con hijos menores) sólo disponemos de los datos facilitados por la Diputación Foral de Bizkaia. En este tipo de declaraciones, la tendencia es distinta, debido a que el número de mujeres declarantes es superior al de hombres. Desde el punto de vista del género, desde el año 2017 al 2020, el número del total de las presentadas por hombres se promedia en el 3% y el de las mujeres en el 4%. Por lo tanto, en las familias monoparentales predominan las mujeres declarantes¹⁹. No obstante, esa diferencia se ha disminuido con los años como podemos observar en el siguiente gráfico.

Ilustración 7
Declaraciones conjuntas monoparentales en Bizkaia



Fuente: Elaboración propia.

La proporción es similar en los años analizados, aunque con una ligera tendencia ascendente en el caso de los hombres.

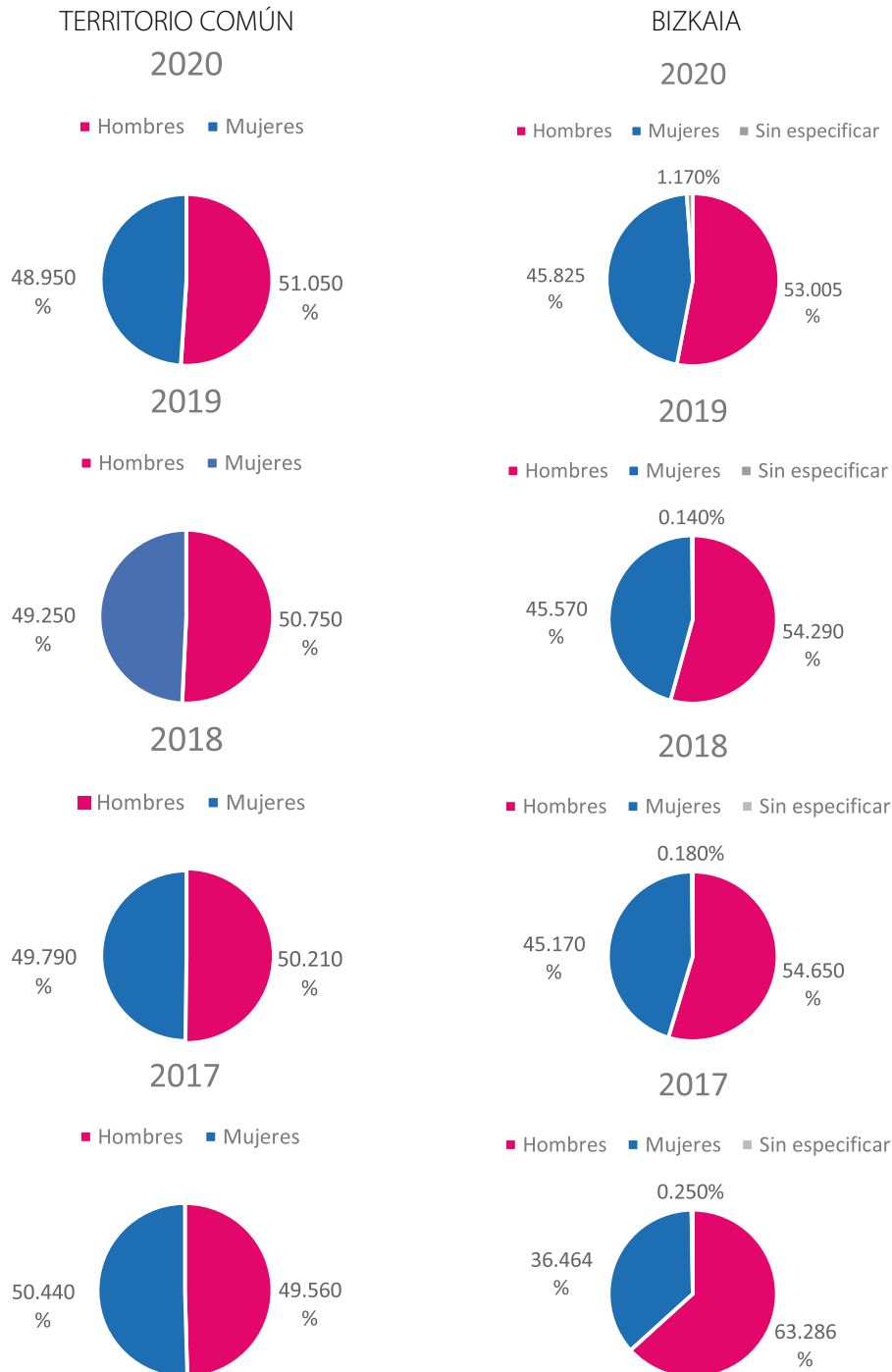
¹⁸ Miguel Angel Sanchez Huete. *Los sesgos y la discriminación de género en la norma tributaria*.

¹⁹ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 2017-2018-2019-2020, *Análisis desde una perspectiva de género*. Diputación foral de Bizkaia.

5.3. Rendimientos declarados

En consonancia con la normativa del impuesto vigente, la base imponible del Impuesto está constituida por el importe de las rentas del contribuyente. Estas rentas se clasifican y cuantifican con arreglo a su origen. Los rendimientos netos se obtienen por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles.

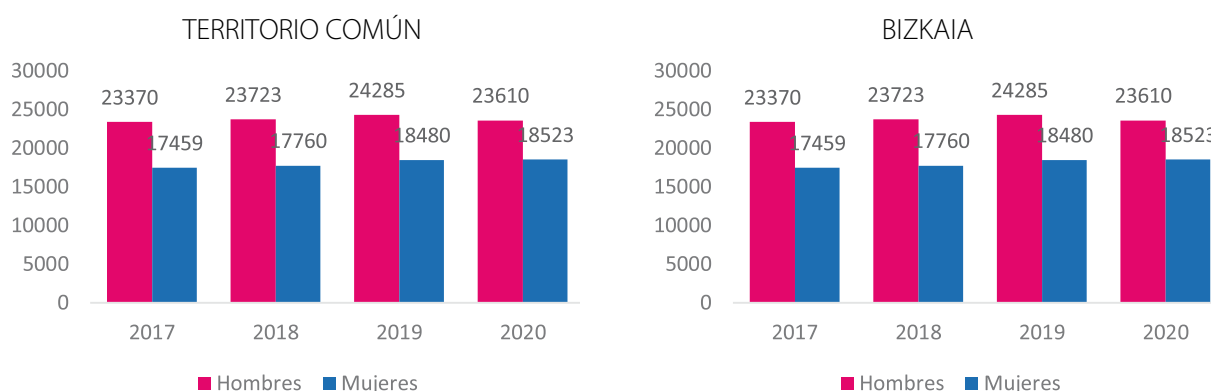
Ilustración 8
Número de personas declarantes



Fuente: Elaboración propia.

Analizando el número de personas declarantes según su rendimiento neto, podemos observar diferentes cuestiones. En lo que al territorio histórico de Bizkaia se refiere, se aprecia una tendencia constante, puesto que, todos los años observados el varón representa un número mayor de declarantes de los rendimientos netos respecto a las mujeres. Es decir, como se puede observar en los gráficos, el total de las declaraciones presentadas por hombres ronda el 60% de las declaraciones, mientras que el de mujeres ronda el 40%.

Ilustración 9
Importe medio de los ingresos de trabajo



Fuente: Elaboración propia.

Sin embargo, en el territorio común, se mantiene constante esa tendencia en los últimos tres años, siendo un 51% del total de las declaraciones el declarante el hombre y un 49% la mujer, excepto en el 2017, que el número de declarantes de los rendimientos netos es superior en las mujeres que en los hombres; el 50,44% del total de las declaraciones la declarante es la mujer y el hombre aparece como declarante en el 49,56% del total. A pesar de haber un porcentaje mínimo de diferencia superior en contribuyentes con ingresos íntegros de trabajo, la masa de rendimientos íntegros correspondientes a este colectivo es inferior, no habiendo una correlación entre los porcentajes, resultando los ingresos medios e inferiores como bien podemos observar en el gráfico superior. En cuanto a los rendimientos netos se observa que el porcentaje de mujeres sobre hombres decrece habiendo más mujeres con rendimiento de trabajo frente a hombres lo que nos lleva de nuevo a constatar la menor remuneración del trabajo femenino.

Esto se debe a diversos factores, como, por ejemplo, la brecha salarial, los trabajos menos cualificados como bien hemos comentado anteriormente, así como otros relacionados con la crianza que suponen en gran medida que sean las mujeres las que reducen su jornada laboral en aras a compatibilizar su trabajo con la crianza de los hijos e hijas.

En relación con el gráfico de barras de los importes medios de los ingresos de trabajo se puede distinguir una diferencia notoria entre los ingresos medios de los hombres y las mujeres. En los dos territorios los ingresos medios de las mujeres son inferiores a los de los hombres. No obstante, podemos observar una distinción entre los territorios, ya que, la media de ingresos de las mujeres en el territorio común es inferior a los 20.000 euros y en Bizkaia en cambio es superior. Por consiguiente, podemos concluir que la brecha salarial es superior en el territorio común en relación al territorio vizcaíno, dado que, la diferencia es mayor entre los dos géneros en aquel territorio.

Analizando el importe de los rendimientos de Bizkaia podemos apreciar un ligero aumento en la media de las mujeres siendo el año 2017 la media 19.759 euros y en cambio, en el año 2020, 21.008 euros (un ascenso de 6,32%). Este ascenso es mayor en el caso de las mujeres que en el de los hombres, que

supone un 1,39%. A pesar de que el aumento haya sido superior en las mujeres, la brecha fiscal sigue siendo notoria, ya que, en el 2020 sigue habiendo una brecha de 7.565 euros.

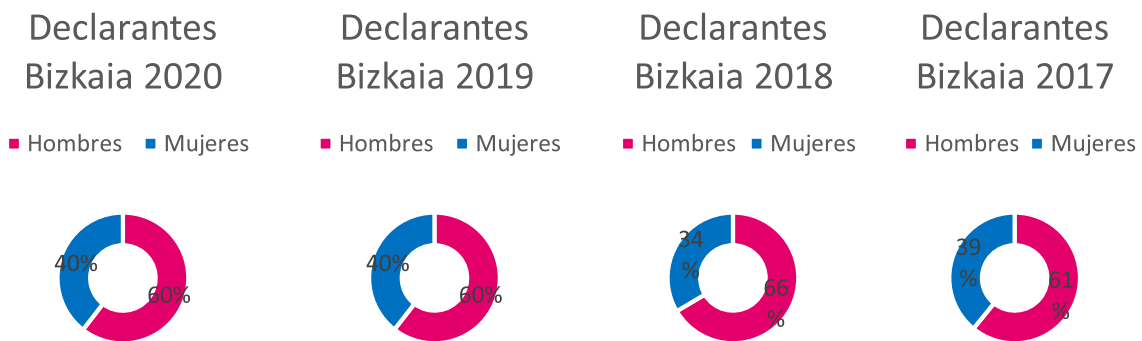
En el caso del territorio común, podemos apreciar también un ligero ascenso a la hora de analizar los rendimientos declarados por las mujeres. En el año 2017, las mujeres, declaraban un importe medio de rendimientos de 17.459 euros, frente a los 18.523 euros en el 2020 (un ascenso de 6,94%). En comparación con el territorio vizcaíno, el ascenso es más notorio, ya que, el importe medio de los hombres solamente asciende un 1,03%. Asimismo, la brecha fiscal es de 5.087 euros, siendo inferior a Bizkaia.

Continúa así la tendencia descendente en la brecha salarial entre hombres y mujeres en ambos territorios.

5.4. Actividades económicas

En el siguiente apartado vamos a analizar los números de declarantes y los rendimientos de actividades económicas.

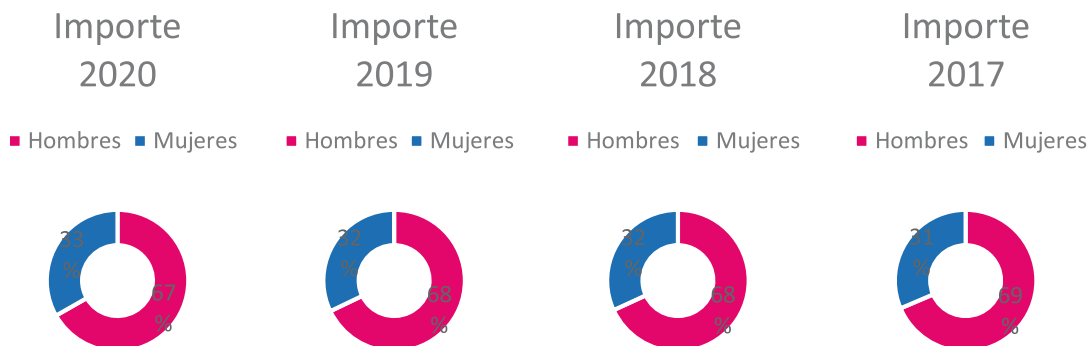
Ilustración 10
Declarantes en Bizkaia de rendimientos de actividades económicas



Fuente: Elaboración propia.

De los declarantes analizados en los cuatro años, algo más del 60% son hombres y algo más del 39% son mujeres. Comparando los declarantes de rendimientos de trabajo con los de actividades económicas deducimos que, a pesar de que haya una superioridad de declarantes varones entre los dos géneros en los dos análisis, se destaca más la diferencia en los declarantes de los rendimientos de actividades económicas. Es más, la diferencia esa es más desproporcionada a la hora de analizar el importe declarado.

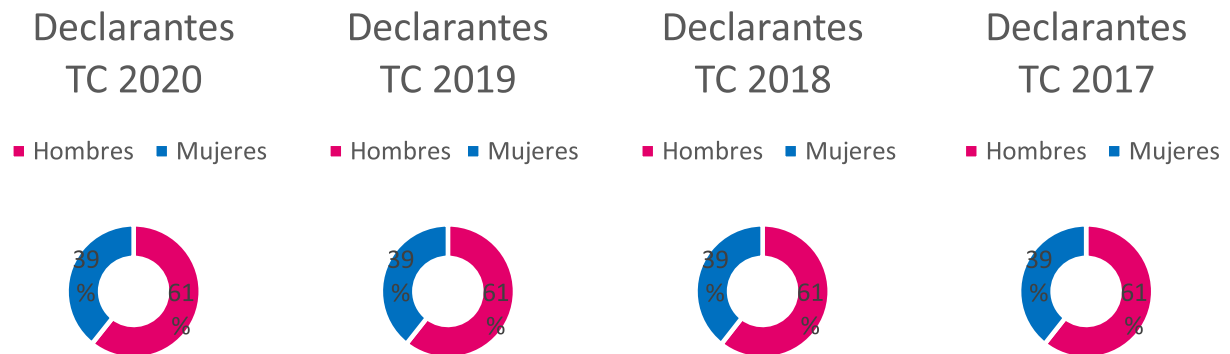
Ilustración 11
Importe declarado Bizkaia de rendimientos de actividades económicas



Fuente: Elaboración propia.

Respecto a los importes declarados de las actividades económicas en Bizkaia, durante los cuatro años, del importe total de los rendimientos, los hombres acumulan casi un 70%, siendo más del doble del obtenido por las mujeres. Cabe destacar que ese porcentaje ha ido disminuyendo año tras año.

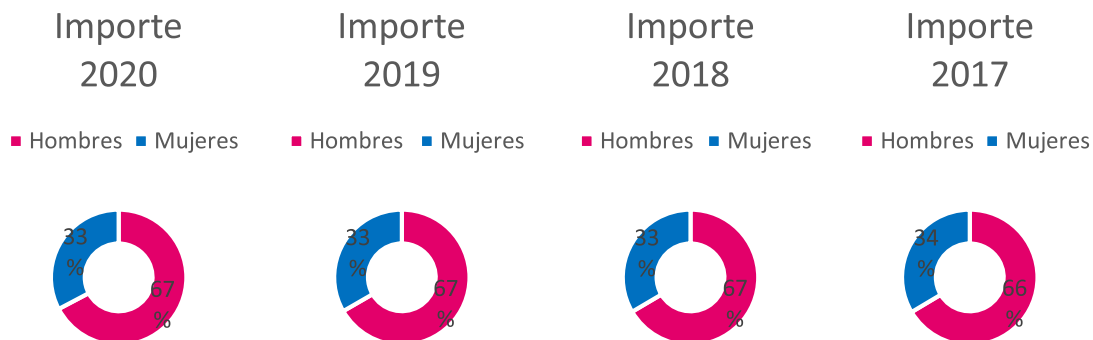
Ilustración 12
Declarantes en Territorio común de rendimientos de actividades económicas



Fuente: Elaboración propia.

En relación con los declarantes del territorio común, los datos son similares a los del territorio vizcaíno, ya que, el 60% de los declarantes son hombres y un 40% mujeres.

Ilustración 13
Importe declarado Territorio común de rendimientos de actividades económicas



Fuente: Elaboración propia.

El importe total declarado en el territorio común también ronda los mismos porcentajes, un 70% que pertenece a los hombres y un 30% a las mujeres.

El desglose de los datos permite apreciar en ambos territorios una simetría en cuanto a los porcentajes, ya que, la mayoría de los datos han sido declarados por varones. Lo que permite apreciar una nítida brecha de género en el análisis. En este tipo de renta persiste la hegemonía masculina en todos los años observados, por lo que podemos concluir la diferencia de participación en el mercado laboral y de rendimientos.

5.5. Aportaciones a planes de pensiones del cónyuge, por sexos

En la liquidación del impuesto, la escala de gravamen se aplica a la base imponible una vez disminuida por distintas reducciones, cuyo resultado se denomina «base liquidable». Entre estas reducciones se encuentran las aportaciones a los sistemas de previsión social y planes de pensiones. Esta reducción supone un beneficio fiscal para la persona aportante, como consecuencia de la reducción de los ingresos sujetos a gravamen en el ejercicio de aportación. Beneficio que resulta tanto más elevado cuanto mayor sea la renta del contribuyente, consecuencia de la progresividad de los tipos de la escala del impuesto²⁰.

En el siguiente apartado analizaremos las aportaciones a sistemas de previsión social realizadas al cónyuge en ambos territorios. A través de esa aportación, los contribuyentes podrán aplicarse una reducción en la base imponible general por la aportación realizada, siempre que el cónyuge o pareja de hecho, no obtenga rentas a integrar en la base imponible general o las obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales.

En el caso del territorio común el contribuyente podrá reducir de la base imponible general con el límite máximo de 1.000 euros anuales por las aportaciones realizadas a sistemas de previsión social del cónyuge. En Bizkaia, en cambio, tienen un límite máximo de 2.400 euros anuales.

Ilustración 14
Aportaciones a planes de pensiones del cónyuge, por sexos (Bizkaia)

2020 BIZKAIA

Sexo del aportante	N.º contribuyentes	Aportación
HOMBRES	2.009	3.646.255
MUJERES	186	274.763
TOTAL	2.195	3.921.017

2019 BIZKAIA

Sexo del aportante	N.º contribuyentes	Aportación
HOMBRES	4.497	5.910.588
MUJERES	466	488.468
TOTAL	4.963	6.399.056

2018 BIZKAIA

Sexo del aportante	N.º contribuyentes	Aportación
HOMBRES	4.425	5.919.928
MUJERES	392	400.844
TOTAL	4.817	6.320.772

2017 BIZKAIA

Sexo del aportante	N.º contribuyentes	Aportación
HOMBRES	4.620	6.024.378
MUJERES	509	494.491
TOTAL	5.129	6.518.869

Fuente: Elaboración propia.

²⁰ Instituto de la Mujer y para la igualdad de oportunidades. Paloma de Villota Gil-Escóin e Ignacio Ferrari Herrero. *Diferencias por razón de sexo en el tratamiento fiscal de las rentas: la discriminación del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas.*

Ilustración 15
Aportaciones a planes de pensiones del cónyuge, por sexos (Territorio común)

2020 TERRITORIO COMÚN		
Sexo del aportante	N.º contribuyentes	Aportación
HOMBRES	9.726	14.528.095
MUJERES	1.350	1.707.646
TOTAL	11.076	16.235.741
2019 TERRITORIO COMÚN		
Sexo del aportante	N.º contribuyentes	Aportación
HOMBRES	10.362	15.692.866
MUJERES	1.425	1.814.680
TOTAL	11.787	17.507.546
2018 TERRITORIO COMÚN		
Sexo del aportante	N.º contribuyentes	Aportación
HOMBRES	10.098	15.309.512
MUJERES	1.452	1.795.640
TOTAL	11.550	17.105.152
2017 TERRITORIO COMÚN		
Sexo del aportante	N.º contribuyentes	Aportación
HOMBRES	10.394	15.584.348
MUJERES	1.636	1.983.344
TOTAL	12.030	17.567.692

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar en los datos declarados en ambos territorios se constata que los varones se benefician en mayor medida de esta desgravación fiscal. Cabe destacar también que el beneficio de la reducción no resulta muy dispar de un año para otro y tampoco la diferencia de la cuantía, aunque se aprecia una tendencia decreciente en su conjunto.

6. A modo de cierre

Es evidente la existencia de obstáculos en todos los ámbitos para el logro de la igualdad real y efectiva entre mujeres y hombres. En particular, la política fiscal es una de las políticas públicas en las que se evidencia este dogma que hemos intentado demostrar durante el trabajo. En efecto, a pesar de que en los últimos tiempos se han desarrollado acciones fiscales positivas, como las analizadas en la normativa tributaria de los territorios forales, que favorecen a la igualdad entre hombres y mujeres, todavía queda mucho camino por hacer frente a los sesgos y discriminaciones de género en detrimento de las mujeres resultantes de tratamiento fiscal de ciertas figuras en nuestro ordenamiento jurídico.

Por ello y tras el estudio realizado, me permito efectuar una serie de recomendaciones para seguir avanzado en la senda de la igualdad efectiva en el ámbito de la fiscalidad:

Primera. Sería interesante plantear la conveniencia de la introducción de medidas tendentes a la conciliación entre la vida familiar y laboral también desde la fiscalidad que resulten complementarias a aquellas otras que corresponden a otras políticas públicas, como la universalización del derecho a la educación infantil pública desde los 0 años y un servicio público de calidad para la atención a las personas dependientes con la finalidad de garantizar el reparto equitativo de los cuidados. En resumen, se trata de cambiar un modelo de sociedad, fomentando la economía del cuidado. El cuidado es una necesidad cada vez con mayor demanda debido a las transiciones demográficas. Abordar el cuidado desde un estilo nuevo de sistema inclusivo a través de políticas y mecanismos de fiscalización es una necesidad de la sociedad. Es imprescindible la reestructuración y reorganización de los sistemas, laboral, educativo y de recursos sociales, con el fin de introducir la igualdad de oportunidades en el empleo, variar roles y estereotipos tradicionales y cubrir las necesidades de atención y cuidado. Para empezar, el estado debería de aprobar leyes que actúen como palancas de cambio para alcanzar una conciliación entre la vida y el trabajo. Por otro lado, las empresas y los sindicatos también deberían tener en cuenta las necesidades de sus empleados y empleadas, normalizando el cuidado familiar y el autocuidado, replanteando jornadas laborales que permitan el uso de otro tiempo. Para que la conciliación laboral, personal y familiar sea una realidad se necesita que los hombres se impliquen en las responsabilidades que, tradicionalmente, han recaído en los hombros de la mujer²¹. Esa tradición, conlleva a que las mujeres tarden más a introducirse al mercado laboral o que decidan no tener hijos por temor a no poder desarrollarse en su carrera profesional.

Segunda. Como hemos observado en el apartado quinto, el número de declarantes mujeres de actividades económicas es inferior al de los hombres. En el año 2020, de las personas que declararan actividades económicas algo más del 60% son hombres y algo más del 39% son mujeres. Por lo tanto, sería interesante incentivar el emprendimiento femenino incrementando la cantidad de porcentaje de reducción mencionada en el artículo 25.5 de la Norma Foral 13/2013, del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas de Bizkaia. De acuerdo con el artículo, los contribuyentes que inicien el ejercicio de una actividad económica podrán reducir en un 10 por 100 el rendimiento neto positivo de la misma. Así pues, sería interesante aumentar ese porcentaje en el caso de que las contribuyentes sean mujeres. Incluso también incrementarlo en el supuesto del artículo 56 bis. El artículo mencionado trata de un régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas, es decir, esta destinado a las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en Bizkaia como consecuencia de su desplazamiento desde el extranjero para el desempeño de trabajos especialmente cualificados. Ese régimen especial permite a los contribuyentes determinar la deuda tributaria con ciertos beneficios, por lo tanto, sería sugestivo el incremento de beneficios para los contribuyentes que sean mujeres en dicho régimen y así poder atraer talento femenino.

Tercera. Desde el punto de vista del empresario sería interesante también incrementar la cantidad de porcentaje de deducción que se menciona en el artículo 66 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Conforme al artículo, será deducible de la cuota líquida, por cada persona contratada, el 25 por ciento del salario anual bruto con un límite de 50% del salario mínimo interprofesional vigente en el momento de la contratación, siempre y cuando tengan un contrato laboral de carácter indefinido y con salario superior al salario mínimo interprofesional incrementado en un 70 por ciento. Esa deducción podría ser incrementada cuando la persona contratada fuese mujer y con un sueldo elevado.

Cuarta. Sería aconsejable un refuerzo fiscal para afrontar los obstáculos que todavía en nuestros días impiden una efectiva igualdad desde la perspectiva del género, así como, la brecha salarial. Para ello, es vital introducir la perspectiva de género en el presupuesto público, exigiendo un compromiso político por la igualdad total, con mecanismos adecuados, tanto desde el punto de vista del ingreso como del gasto público. Nuestro marco legal exige que la programación del gasto público deba acompañarse

²¹ *¿Qué es la conciliación laboral y familiar?*, 25 de septiembre del 2020, El blog de malasmadres. <https://clubdemalasmadres.com/conciliacion-familiar-laboral/>

de un informe de impacto de género para así detectar situaciones desfavorables ante la perspectiva de género y poder tomar medidas ante ello. Asimismo, exige que la adopción de medidas fiscales vaya acompañada de un informe de evaluación de impacto de género. Sin embargo, es necesario ir más allá con la mirada de género y aprobar medidas tributarias con sesgo positivo, en la línea que los Territorios Históricos han empezado a hacer en los últimos años.

Quinta. En particular y en lo que a la vigente regulación del IRPF se refiere, convendría afrontar la eliminación de la declaración conjunta o al menos de los elementos que distorsionan la igualdad de trato entre contribuyentes y perjudican las posibilidades laborales de las mujeres. Esa eliminación podría actuar positivamente, ya que, el efecto que produce la tributación conjunta es perjudicial para los segundos perceptores, normalmente mujeres, puesto que incitan a permanecer en el hogar o a permanecer o no en el mercado laboral. Por lo tanto, es importante equalizar e individualizar totalmente el sistema de impuestos y prestaciones. La individualización afectaría negativamente a muchos contribuyentes, siendo las más vulnerables las familias biparentales cuyo único ingreso procediese de una pensión o un salario reducido. En esos casos sería necesario arbitrar un sistema de compensación que mantuviera su renta disponible, mediante una subvención directa o fiscal.

Para terminar y como señala PAZOS MORÁN, «la política fiscal es un instrumento crucial para avanzar hacia un modelo social y económico sostenible y justo. En particular, impuestos sobre la renta progresivos, servicios públicos y un sistema de transferencias personales convenientemente diseñado, constituyen las mejores armas de los Estados para luchar contra la desigualdad y la pobreza; así como la vía para proporcionar incentivos a comportamientos que mejoren el funcionamiento de la economía y de la organización social»²².

²² «Afectan los impuestos a la (des)igualdad de Género? El caso del IRPF español». Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, 2/2011.

Fiscalidad en la UE (enero-junio 2023)

Luis Elizondo Lopetegi
Delegación de Euskadi para la UE

Sumario:

1. Introducción: 1.1. Trío de Presidencias francesa, checa y sueca; 1.2. Presidencia sueca: 1 enero-30 junio de 2023. 2. Fiscalidad de las sociedades: 2.1. Uso indebido de sociedades fantasma; 2.2. Mejora de los procedimientos de retención a cuenta; 2.3. Grupo «Código de Conducta» sobre la fiscalidad de las empresas: 2.3.1. Aspectos generales; 2.3.2. Procesos de examen de *Standstill* y *Rollback*; 2.3.3. Seguimiento de los efectos reales de las medidas individuales; 2.3.4. Mapeo de programas de cumplimiento cooperativo en la UE a la luz de los criterios del Código; 2.3.5 Lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas a efectos tributarios; 2.4. Nuevo paquete de recursos propios de la UE. 3. Impuesto sobre el Valor Añadido: 3.1. El IVA en la era digital. 4. Impuestos Especiales: 4.1. Revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía; 4.2. Mecanismo de ajuste en frontera por carbono. 5. Cooperación administrativa: 5.1. Impuestos a las criptomonedas; 5.2. Intercambio automático de información pertinente a efectos fiscales con países y territorios no pertenecientes a la UE; 5.3. Cooperación administrativa con otros terceros países en el ámbito del IVA; 5.4. Reglamento sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales; 5.5. Programa «Fiscalis» para la cooperación en el ámbito de la fiscalidad. 6. Coordinación de las políticas fiscales (actividades no legislativas): 6.1. Resolución de las Naciones Unidas sobre la promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación; 6.2. Agresión de Rusia a Ucrania; 6.3. Evolución de la situación internacional; 6.4. Fiscalidad en ámbitos ajenos a la fiscalidad; 6.5. Proyecto de Convenio Multilateral relativo al Consejo Internacional de Resolución de Litigios Fiscales. 7. Procedimientos de infracción: 7.1. Introducción; 7.2. Cartas de emplazamiento; 7.3. Dictámenes motivados; 7.4. Remisión al Tribunal de Justicia. 8. Tribunal de Justicia de la UE. 9. Artículos y publicaciones.

1. Introducción

1.1. Trío de Presidencias francesa, checa y sueca

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

Los Estados miembros que ejercen la Presidencia colaboran estrechamente en grupos de tres, llamados «tríos». Este sistema fue instaurado por el Tratado de Lisboa o Tratado de Funcionamiento de la UE (en adelante, TFUE) en 2009. El trío fija los objetivos a largo plazo y elabora el programa común decidiendo los principales asuntos que el Consejo deberá abordar durante un periodo de 18 meses. Con arreglo a este programa, cada uno de los tres países elabora su programa semestral con mayor detalle.

El Trío actual está integrado por las Presidencias francesa, checa y sueca, que ostentarán el cargo desde el 1 de enero de 2022 hasta el 30 de junio de 2023.

En lo referente a la fiscalidad, según se ve en su programa de trabajo¹, las tres Presidencias prestarán una especial atención al desarrollo de una fiscalidad justa y sencilla, en consonancia con las normas acordadas a escala mundial, sin exenciones fiscales injustificadas; y a la lucha contra la evasión fiscal y el fraude fiscal. Estiman que resulta importante potenciar la transparencia del entorno fiscal y el intercambio de información pertinente tanto dentro como fuera de la UE. El fortalecimiento de la unión aduanera constituye otra prioridad clave, y el Trío impulsará la aplicación eficaz del Plan de Acción de la unión aduanera.

1.2. Presidencia de Suecia: 1 enero-30 junio 2023

Desde el 1 de enero hasta el 30 de junio de 2023 Suecia ha ejercido la Presidencia rotatoria del Consejo de la UE, por tercera vez, y en su programa² ha determinado cuatro prioridades:

- seguridad-unidad
- competitividad
- transición ecológica y energética
- valores democráticos y el Estado de Derecho — nuestra base.

La Presidencia sueca ha dado prioridad a la continuación del apoyo económico y militar a Ucrania, así como al apoyo al camino de Ucrania hacia la UE. Ha dedicado su atención a la competitividad europea, reduciendo los riesgos de volatilidad de los precios de la energía, y a la reforma del mercado de la energía, la transición ecológica y la defensa del Estado de Derecho.

Seguridad-unidad

Según su programa, la rápida y decisiva respuesta de la UE a la invasión de Ucrania es una manifestación de la fuerza europea cuando la UE actúa unida. La presidencia sueca ha priorizado el apoyo económico y militar continuo a Ucrania, así como el apoyo al camino de Ucrania hacia la UE. Esto requerirá mayores esfuerzos tanto a nivel nacional como de la UE. Se necesitan más pasos para la reconstrucción y la reforma hacia la integración de la UE.

Para reforzar la seguridad de la Unión y de los ciudadanos, Suecia considera que debemos construir un consenso hacia una sólida política europea de seguridad y defensa, en estrecha cooperación con los socios. Los pasos adicionales se han basado en la acción común para contrarrestar la agresión de Rusia hacia Ucrania, así como la implementación de la Brújula Estratégica y otras iniciativas. La lucha contra el crimen organizado transfronterizo ha continuado, respondiendo a las demandas legítimas de los ciudadanos de comunidades seguras y protegidas.

Competitividad

La atención política más urgente se ha dedicado necesariamente a la guerra en Ucrania y sus consecuencias a corto plazo. La atención simultánea en los esfuerzos para impulsar el crecimiento económico ha seguido siendo necesaria para enfrentar los desafíos a largo plazo. La fortaleza, la resiliencia y la posición mundial de Europa dependen de la producción económica, que está estrechamente relacionada con el mercado único y las oportunidades comerciales mundiales.

¹ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14441-2021-INIT/es/pdf>

² <https://swedish-presidency.consilium.europa.eu/media/ntkerqpw/the-swedish-presidency-programme.pdf>

Suecia cree que los actores económicos se benefician de operar en el mercado único más grande del mundo y compiten con éxito en los mercados mundiales, sentando las bases para la riqueza, el bienestar y la posición internacional de Europa. La UE ha continuado brindando las mejores condiciones posibles para una economía sólida y abierta basada en la libre competencia, la inversión privada y la digitalización exitosa.

La Presidencia sueca ha utilizado un enfoque concertado de la competitividad europea en la parte superior de su agenda política.

Transiciones verde y energética

La presidencia sueca ha continuado sus esfuerzos para hacer frente a los altos y volátiles precios de la energía mientras abordaba la reforma del mercado energético a largo plazo.

El desafío climático global requiere una respuesta global. Según Suecia, Europa debe predicar con el ejemplo, cumpliendo objetivos climáticos ambiciosos, impulsando el crecimiento y la competitividad. Para ello han puesto el paquete Fit for 55 en acción y han acelerado la transición energética.

En períodos de transición industrial y tecnológica, los pioneros tienen una ventaja competitiva. Las empresas e industrias europeas ya están liderando la transición. Los pasos europeos conjuntos hacia la independencia de los combustibles fósiles son necesarios no solo para la transición verde, sino también para la seguridad de la UE. Las empresas europeas que proporcionen soluciones ecológicas tendrán una gran demanda mundial y pueden ayudar a impulsar la transición hacia una economía circular.

La transición hacia un futuro libre de combustibles fósiles y eficiente en el uso de los recursos requiere grandes inversiones en industrias innovadoras que puedan traducir las mejores ideas e innovaciones en soluciones funcionales. Se necesita proporcionar el marco regulatorio y las políticas adecuadas para atraer estas inversiones.

Valores democráticos y Estado de derecho: nuestra base

La Unión Europea se basa en valores democráticos, allanando el camino para la cohesión, las libertades individuales, la no discriminación, el aumento de la producción económica y la influencia mundial. Por lo tanto, defender el principio del Estado de derecho y los derechos fundamentales ha sido un elemento esencial de la Presidencia sueca, y de hecho de todas, del Consejo.

Fiscalidad

En el ámbito de la fiscalidad, la Presidencia sueca prosiguió los trabajos sobre los expedientes clave, entre ellos la modificación de la Directiva relativa a la cooperación administrativa, las propuestas incluidas en el paquete sobre «el IVA en la era digital», la revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía, la actualización de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales y la propuesta de Directiva para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales.

Concretamente, el Consejo:

- a) alcanzó una orientación general sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE (DCA8);
- b) y realizó avances en lo relativo a:
 - las propuestas incluidas en el paquete «el IVA en la era digital»;
 - la propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (refundición); y
 - la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales.

El Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas) también prosiguió su labor sobre diversas cuestiones incluidas en su mandato actual, en particular la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, según se indica en su informe semestral³. El Consejo efectuó la actualización más reciente de la lista de la UE el 14 de febrero de 2023⁴.

A continuación, se proporciona información más detallada sobre cada uno de los expedientes.

2. Fiscalidad directa

2.1. Uso indebido de sociedades fantasma

El 22 de diciembre de 2021, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales y se modifica la Directiva 2011/16/UE (propuesta «Unshell»)⁵.

El objetivo de la propuesta es prevenir la elusión y la evasión fiscales resultantes de las acciones de empresas que carecen de una sustancia mínima y potenciar el buen funcionamiento del mercado interior. La propuesta tiene por objeto luchar contra la utilización de sociedades fantasma con fines fiscales indebidos y garantizar que las sociedades fantasma cuya actividad económica en la UE es nula o mínima no puedan acogerse a ventajas fiscales.

El 6 de enero de 2022, la propuesta se presentó a las delegaciones en el Grupo de Alto Nivel, y la Presidencia francesa anunció su intención de iniciar los debates en el Consejo sobre este expediente. El análisis técnico de la propuesta se realizó en las reuniones del Grupo «Cuestiones Fiscales» (Fiscalidad Directa) celebradas los días 11 de marzo, 1 de abril, 6 y 23 de mayo y 9 de junio de 2022. La primera fase del análisis artículo por artículo de la propuesta concluyó el 23 de mayo.

Durante la Presidencia checa, el análisis técnico del Grupo «Cuestiones Fiscales» continuó el 11 de julio, el 27 de septiembre y el 22 de noviembre de 2022. Se avanzó en el estudio de las posibles vías de acción en lo que respecta a las consecuencias fiscales y se presentaron textos transaccionales sobre determinadas partes de la propuesta, como la detección de las entidades que carecen de sustancia mínima, así como sobre el intercambio de información. En principio, la mayoría de las delegaciones apoyaron los objetivos de la propuesta, pero expresaron la opinión de que serán necesarios importantes trabajos técnicos antes de que pueda llegarse a un acuerdo.

Durante la Presidencia sueca, el expediente se debatió en el Grupo «Cuestiones Fiscales» los días 22 de enero, 21 de febrero y 22 de marzo de 2023, y en el Grupo de Alto Nivel el 25 de abril de 2023. El objetivo de la Presidencia era avanzar lo más posible en este expediente, concentrándose, entre otras cosas, en llegar a criterios sustanciales y consecuencias fiscales precisos. La Presidencia preparó unos textos transaccionales parciales y unas notas explicativas sobre varios aspectos del proyecto de Directiva, entre ellos un calendario sobre los plazos de notificación, así como un texto transaccional que abarcaba toda la Directiva. Se avanzó en una serie de cuestiones controvertidas, como el ámbito de aplicación, los criterios de sustancia mínima, las consecuencias fiscales y el certificado de residencia fiscal. El Grupo de Alto Nivel⁶ proporcionó unas orientaciones para seguir trabajando sobre estas cuestiones y otras pendientes. Serán necesarios nuevos debates para encontrar soluciones transaccionales sobre las cuestiones pendientes, también con el objetivo común de limitar las cargas administrativas para los contribuyentes y las administraciones fiscales. Las delegacio-

³ ST 9875/23 + ADD 1-5.

⁴ DO C 64 de 21.2.2023, p. 17.

⁵ 15296/21.

⁶ WK 4309/2023

nes destacaron las interrelaciones entre las distintas partes de esta Directiva compleja, lo que significa que una orientación decidida en una parte de la Directiva podría influir en la solución de otras partes.

2.2. Mejora de los procedimientos de retención a cuenta

El 19 de junio de 2023 la Comisión Europea lanzó una propuesta sobre nuevas normas para que los procedimientos de retención a cuenta en la UE sean más eficientes y seguros para los inversores, los intermediarios financieros (por ejemplo, los bancos) y las administraciones tributarias de los Estados miembros. Esta iniciativa, que es un elemento clave de la «Comunicación sobre la fiscalidad de las empresas para el siglo XXI»⁷ y del «Plan de acción de la Comisión Europea para la unión de los mercados de capitales de 2020»⁸, promoverá una fiscalidad más justa, combatirá el fraude fiscal y sustentará las inversiones transfronterizas en toda la UE.

El término de «retención a cuenta» se refiere, por ejemplo, a la situación en la que un inversor residente en un Estado miembro de la UE está obligado a pagar impuestos sobre los intereses o dividendos obtenidos en otro Estado miembro. Este es el caso a menudo de los inversores transfronterizos. En tal situación, a fin de evitar la doble imposición, numerosos Estados miembros de la UE han firmado convenios de doble imposición que evitan que una misma persona o empresa tribute dos veces. Estos convenios permiten a un inversor transfronterizo presentar una solicitud de devolución por cualquier exceso de impuestos pagado en otro Estado miembro.

El problema es que estos procedimientos de reembolso son a menudo largos, costosos y engorrosos, lo que genera frustración para los inversores y desanima la inversión transfronteriza e internacional en la UE. En la actualidad, los procedimientos de retención a cuenta aplicados en cada Estado miembro son muy diferentes. Los inversores tienen que tratar más de 450 formularios distintos en toda la UE, la mayoría de los cuales únicamente en las lenguas nacionales. Los escándalos «Cum/Ex» y «Cum/Cum» también han demostrado cómo se pueden abusar de los procedimientos de reembolso: las pérdidas fiscales derivadas de esas prácticas se han calculado en 150 000 millones de euros en los ejercicios comprendidos entre 2000 y 2020.

Las acciones clave propuestas facilitarán la vida a los inversores, los intermediarios financieros y las autoridades tributarias nacionales:

- Un certificado de residencia fiscal digital común de la UE hará que los procedimientos de reducción de la retención a cuenta sean más rápidos y eficientes. Por ejemplo, los inversores con una cartera diversificada en la UE solo necesitarán un certificado digital de residencia fiscal para reclamar varias devoluciones durante el mismo año civil. El certificado de residencia fiscal digital debe expedirse en el plazo de un día hábil a partir de la presentación de la solicitud. En la actualidad, la mayoría de los Estados miembros sigue recurriendo a procedimientos en papel.
- Dos procedimientos acelerados que complementan el procedimiento normal de devolución existente: un procedimiento de «reducción en origen» y un sistema de «devolución rápida», que harán que el proceso de reducción sea más rápido y armonizado en toda la UE. Los Estados miembros podrán decidir cuál utilizar y podrán combinar ambos.
 - Con arreglo al procedimiento de «reducción en origen», el tipo impositivo aplicado en el momento del pago de dividendos o intereses se basa directamente en las normas aplicables de las disposiciones del convenio en materia de doble imposición.

⁷ https://taxation-customs.ec.europa.eu/communication-business-taxation-21st-century_en

⁸ https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/capital-markets-union/capital-markets-union-2020-action-plan_en

- Con arreglo al procedimiento de «devolución rápida», el pago inicial se efectúa teniendo en cuenta el tipo de retención a cuenta del Estado miembro en el que se paguen los dividendos o intereses, pero la devolución de los impuestos pagados en exceso se concede en un plazo de cincuenta días a partir de la fecha de pago.

Se calcula que estos procedimientos normalizados permitirán ahorrar a los inversores alrededor de 5.170 millones de euros al año.

- Una obligación de notificación normalizada facilitará a las administraciones tributarias nacionales las herramientas necesarias para comprobar la admisibilidad del tipo reducido y detectar posibles abusos. Los intermediarios financieros certificados tendrán que notificar el pago de dividendos o intereses a la administración tributaria pertinente para que esta pueda rastrear la operación. En particular, se exigirá a los grandes intermediarios financieros de la UE que se adhieran a un registro nacional de intermediarios financieros certificados. Este registro también estará abierto, con carácter voluntario, a los intermediarios financieros de fuera de la UE y de menor tamaño. Los contribuyentes que inviertan en la UE a través de intermediarios financieros certificados se beneficiarán de procedimientos acelerados de retención a cuenta y evitarán la doble imposición sobre los pagos de dividendos. Cuanto mayor sea el registro de intermediarios financieros, más fácil será para las autoridades tributarias tramitar las solicitudes de devolución, independientemente del procedimiento utilizado.

Próximas etapas

Una vez adoptada por los Estados miembros, la propuesta entrará en vigor el 1 de enero de 2027.

Contexto

La propuesta es solo una de las iniciativas de la Comisión destinadas a simplificar los procedimientos para las empresas y luchar contra las prácticas fiscales abusivas. En diciembre de 2022, los ministros de Hacienda adoptaron la propuesta de la Comisión de Directiva del Consejo sobre el establecimiento de un nivel mínimo mundial de imposición para los grupos multinacionales de empresas y los grupos nacionales de gran magnitud en la UE⁹. Además, en mayo de 2023 se alcanzó un acuerdo político sobre nuevas normas de transparencia fiscal para todos los proveedores de servicios que faciliten las operaciones con criptoactivos a clientes residentes en la UE. Esta propuesta es también un elemento clave del Plan de acción de la Comisión Europea para la unión de los mercados de capitales de 2020¹⁰.

Más información

Los textos legislativos en inglés se pueden encontrar en esta dirección¹¹.

2.3. Grupo «Código de Conducta» sobre la fiscalidad de las empresas

2.3.1. Aspectos generales

A. PRESIDENCIA DEL GRUPO CÓDIGO DE CONDUCTA

En la primera reunión del Grupo Código de Conducta de 2023, el 1 de febrero, María José Garde Garde, Directora General de Tributación del Ministerio de Hacienda de España, fue elegida como nueva Presi-

⁹ https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-12/COM_2021_823_1_EN_ACT_part1_v11.pdf

¹⁰ https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/capital-markets-union/capital-markets-union-2020-action-plan_en

¹¹ https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/corporate-taxation/faster-initiative_en

denta del Grupo del Código de Conducta, como sucesora de Lyudmila Petkova, Directora de la Dirección de Política Fiscal del Ministerio de Finanzas de Bulgaria. En la misma reunión, Johan Lindqvist (Suecia) fue confirmado como primer vicepresidente para el período hasta el final de la Presidencia sueca. De acuerdo con el mandato del Grupo Código de Conducta¹², no habrá vicepresidente segundo hasta principios de 2024.

B. PROGRAMA DE TRABAJO

En la reunión del Grupo del Código de Conducta del 1 de febrero de 2023, el Grupo aprobó el programa de trabajo hasta el final de la Presidencia sueca como se establece en el doc. 6118/23. En el resto del primer semestre de 2023, el Grupo, bajo la nueva presidencia, siguió cumpliendo su mandato de conformidad con el programa de trabajo acordado y la orientación del Consejo Ecofin, en particular del 8 de noviembre de 2022¹³ y el 6 de diciembre de 2022¹⁴. Las reuniones del Grupo se realizaron los días 1 de febrero, 26 de abril y 2 de junio de 2023. El subgrupo de asuntos internos/externos se reunió los días 12 y 24 de enero, 3 y 29 de marzo y 25 de mayo de 2023.

C. TRANSPARENCIA

En las conclusiones de 8 de noviembre de 2022 sobre la reforma del Código de Conducta para la Fiscalidad Empresarial, el Consejo acogió con satisfacción «las medidas adoptadas para aumentar la transparencia del Grupo del Código de Conducta y mejorar su comunicación pública», y señaló «que el Código de Conducta revisado (Fiscalidad Empresarial) especifica que los documentos finales, aprobados por el Consejo, se harán públicos y los documentos adicionales se harán públicos, según corresponda, de conformidad con las normas aplicables» e invitó al «Grupo del Código de Conducta a explorar medidas adicionales de conformidad con las normas aplicables e informar en este sentido al Consejo a más tardar el 30 de junio de 2023».

En respuesta a esta invitación, el 26 de abril de 2023, el Grupo consideró posibles medidas adicionales para mejorar la visibilidad y la transparencia, incluido el mantenimiento del sitio web del Grupo actualizado¹⁵. El Grupo también acordó publicar una explicación más detallada sobre los elementos sustantivos y el funcionamiento de los criterios de inclusión.

2.3.2. *Procesos de examen de Standstill y Rollback*

A mediados de noviembre de 2022 se lanzó una convocatoria de notificaciones de moratoria y desmantelamiento de nuevas medidas fiscales preferenciales promulgadas para fines de 2022, cuyos resultados se presentaron en la reunión del Grupo del 1 de febrero de 2023. Se identificaron los siguientes nuevos regímenes¹⁶:

- Croacia: Ley de Promoción de Inversiones (2022) (HR020);
- Polonia: Modificaciones al régimen de sociedades de cartera (PL017);
- Rumanía: Exención del pago del impuesto específico a determinadas actividades para los contribuyentes en el ámbito de HORECA (RO013);
- España: Apoyo a ecosistemas de startups (ES024).

¹² ST 6619/98.

¹³ 14458/22

¹⁴ 15726/22

¹⁵ <https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group>

¹⁶ Ver compilación actualizada en doc. 8602/5/20 REV 5.

PROCESO DE REVISIÓN DEL *STATU QUO*

El Grupo tomó las siguientes decisiones:

- a) Desgravación de juegos digitales de Irlanda (IE017, notificación en 2021): el Grupo acordó la descripción de la medida y se espera que la Comisión prepare un borrador de evaluación¹⁷.
- b) Exención de Rumania del pago del impuesto específico a ciertas actividades para los contribuyentes en el campo de HORECA (RO013): el Grupo acordó que la medida no necesita ser evaluada¹⁸.
- c) Polonia: modificación del régimen de sociedades holding (PL017). El Grupo aprobó la descripción acordada, y se espera que la Comisión prepare un proyecto de evaluación¹⁹.

El procedimiento relativo a Croacia (Ley de Promoción de Inversiones (2022) (HR020) y España (Apoyo a los ecosistemas de startups (ES024)) se llevará a cabo en la segunda mitad del año.

La revisión del *statu quo* de la exención del impuesto sobre los beneficios de Rumanía para empresas con actividades de innovación e I+D (RO008) se mantiene en suspenso hasta que se adopte la legislación nacional pertinente: este régimen no se aplica actualmente porque los actos administrativos posteriores aún no se han adoptado.

2.3.3. Seguimiento de los efectos reales de las medidas individuales

Durante los últimos años, algunas de las medidas sujetas a escrutinio se sometieron a un seguimiento anual. El año pasado, se solicitó a las delegaciones que presentaran los datos pertinentes también para el año 2020. En su reunión del 26 de abril de 2023, el Grupo concluyó lo siguiente:

- a) Medida de Chipre sobre el uso de la regla de puerto seguro (empresas intermedias de orientación de 2013): el seguimiento debe continuar durante los años 2019, 2020 y 2021. Dado que la medida se suprimió el 1 de enero de 2022, el seguimiento debe suspenderse una vez que Chipre ya proporcionó datos completos para 2019, 2020 y 2021²⁰.
- b) Medida de Polonia sobre el uso de la regla de puerto seguro (empresas intermedias de orientación de 2013): en 2019, la medida no parece haber afectado de manera significativa a la ubicación comercial entre los Estados miembros. El seguimiento de esta medida debe continuar, para dar a Polonia la oportunidad de completar los datos para 2020 y luego presentar los datos sobre el año fiscal 2021. Dicho conjunto de datos permitirá al Grupo ver la tendencia y sacar conclusiones significativas sobre el uso de la regla del puerto seguro²¹.

2.3.4. Mapeo de programas de cumplimiento cooperativo en la UE a la luz de los criterios del Código

El 25 de mayo de 2023, el subgrupo confirmó un resumen sobre el diseño específico y las principales características de los programas de cumplimiento cooperativo (CCP) existentes en cada Estado miembro. Sobre la base de este resumen verificado, el Grupo examinará los CCP en los Estados miembros para asegurarse de que los CCP no vayan más allá del objetivo principal de garantizar el cumplimiento fiscal y no generen beneficios sustanciales que puedan conducir a pagar menos impuestos.

¹⁷ Ver ADD 1 [WK 2490/2023, incluido Anexo I].

¹⁸ Ver ADD 2 [WK 3969/2023].

¹⁹ Ver ADD 3 [WK 6546/2023, incluido Anexo].

²⁰ Ver ADD 4 [WK 4022/2023, páginas 5-8].

²¹ Ver ADD 5 [WK 4022/2023, páginas 9-12].

2.3.5. Lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas a efectos tributarios

A. ACTUALIZACIÓN DE LA LISTA DE LA UE DE JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS A EFECTOS FISCALES

En sus conclusiones de 6 de diciembre de 2022²², el Consejo Ecofin acogió con satisfacción los progresos realizados por el Grupo del Código de Conducta con respecto a la revisión de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores e invitó al Grupo a continuar un diálogo efectivo con los países y territorios, y supervisar para que las jurisdicciones continúen cumpliendo con sus respectivos compromisos y cumplan con los criterios de listado de la UE de acuerdo con los plazos acordados.

El Consejo acogió con especial satisfacción el progreso continuo de las jurisdicciones comprometidas con la reforma de sus regímenes de exención de ingresos de fuente extranjera (FSIE) y respaldó la orientación sobre regímenes de exención de ingresos de fuente extranjera establecida en el Anexo del informe de diciembre de 2022 del Grupo. El Consejo también acogió con beneplácito el control de las jurisdicciones sin impuestos o solo nominales con respecto a la aplicación de los requisitos de sustancia económica en virtud del criterio 2.2, así como el trabajo en curso para extender la evaluación a los fideicomisos y otras estructuras legales similares en jurisdicciones sin impuestos o solo nominales bajo el criterio 2.2.

El Grupo continuó interactuando y dialogando con las jurisdicciones relevantes para evaluar los desarrollos recientes y la implementación de sus compromisos, con miras a la actualización de la lista de la UE.

El Grupo encomendó al Subgrupo sobre cuestiones externas que discutiera cuestiones urgentes relacionadas con la actualización de la lista de la UE en las reuniones del 12 y 24 de enero en el período previo a su reunión del 1 de febrero de 2023. El Grupo encargó a los Consejeros Fiscales/Agregados finalizar la actualización de la lista en la reunión del 6 de febrero de 2023. La lista actualizada de la UE de jurisdicciones no cooperativas fue aprobada por el Consejo el 14 de febrero de 2023²³ y publicada en el *Diario Oficial* el 21 de febrero de 2023²⁴.

Hay 16 jurisdicciones en la lista de la UE después de la actualización. Se agregaron cuatro jurisdicciones al Anexo I de la lista de la UE: Islas Vírgenes Británicas, Costa Rica, Islas Marshall y Federación Rusa. Las Islas Vírgenes Británicas se incluyen porque recibieron una calificación de cumplimiento parcial del Foro Global sobre el intercambio de información previa solicitud (criterio 1.2). Para las Islas Marshall, existe la preocupación de que esta jurisdicción, que es una jurisdicción de cero o casi cero impuestos, esté atrayendo ganancias sin sustancia económica real (criterio 2.2 de la lista de la UE). En particular, las Islas Marshall no tomaron todas las medidas necesarias para hacer cumplir adecuadamente los requisitos de sustancia económica según la norma. Se incluye a Costa Rica porque no ha cumplido con su compromiso de abolir o modificar los aspectos lesivos de su régimen de exención de ingresos de fuente extranjera (criterio 2.1). La Federación de Rusia figura en la lista después de que el Grupo del Código de Conducta descubriera que no había cumplido con su compromiso de abordar las características perjudiciales de un régimen para sociedades de cartera internacionales (criterio 2.1). El Consejo también subrayó que la agresión militar de la Federación Rusa contra Ucrania, que el Consejo Europeo ha condenado enérgicamente en múltiples ocasiones, impide que el Grupo del Código de Conducta mantenga un diálogo con las autoridades rusas.

Doce jurisdicciones permanecieron incluidas en el Anexo I: Samoa Americana, Anguila, Bahamas, Fiji, Guam, Palau, Panamá, Samoa, Trinidad y Tobago, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes de los Estados Unidos y Vanuatu.

²² 15726/22.

²³ 6375/23.

²⁴ DOUE C 064, 21.02.2023, páginas 17-22.

Barbados, Jamaica, Macedonia del Norte y Uruguay cumplieron sus compromisos y fueron eliminadas del Anexo II.

El Anexo II presenta varios compromisos nuevos. Aruba y Curaçao se comprometieron a mejorar sus determinaciones del Foro Global (criterio 1.1). Belice e Israel también asumieron este compromiso, que se registró en el Anexo II junto con su compromiso anterior de implementar el estándar mínimo CbCR al abordar las recomendaciones del Marco Inclusivo a su debido tiempo (criterio 3.2). Albania se comprometió a modificar o abolir su régimen potencialmente dañino identificado por el Foro sobre Prácticas Fiscales Nocivas (FHTP) (criterio 2.1).

Se ampliaron los plazos para algunas jurisdicciones, teniendo en cuenta los avances que habían logrado en las reformas solicitadas a cada jurisdicción, según se establece a continuación. Se concedió a Qatar hasta el 31 de marzo de 2023 para adoptar legislación secundaria con miras a completar la reforma de su régimen de exención de ingresos de fuente extranjera. Qatar ha adoptado y ratificado la legislación secundaria dentro del plazo, y está en proceso de emitir una guía administrativa que aclara la aplicación de la nueva legislación para considerar completa la reforma del régimen FSIE de Qatar. Jordania tiene plazo hasta finales de abril de 2023 para modificar o abolir un régimen fiscal preferencial en el ámbito del Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales (FHTP). En la reunión de FHTP en abril de 2023, el régimen fue evaluado como «no dañino (modificado)», sujeto a la adopción de la legislación final. La evaluación de la reforma está en curso. 23. Turquía permanece en el Anexo II para el criterio 1.1 (intercambio automático de información) ya que todavía no está completamente en línea con los compromisos requeridos bajo las conclusiones del Consejo Ecofin del 22 de febrero de 2021, 5 de octubre de 2021, 24 de febrero, 4 de octubre de 2022 y el 14 de febrero de 2023. Se espera que Turquía comience o continúe el trabajo técnico sobre el intercambio efectivo de datos con todos los Estados miembros para cumplir con los estándares internacionales acordados y cumplir plenamente con los requisitos establecidos en las conclusiones mencionadas del Consejo Ecofin.

B. SEGUIMIENTO DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LOS COMPROMISOS ASUMIDOS POR LAS JURISDICIONES

Visión general

A fecha de febrero de 2023, el Grupo aún debía monitorear la implementación de un total de 26 compromisos²⁵ asumidos a un alto nivel político por 23 jurisdicciones²⁶. Estos se recogen en el Anexo II de las conclusiones del Consejo:

Criterio	Número de jurisdicciones comprometidas
1.1	7
1.2	4
2.1	7
3.2	5

En concreto, quedan por revertir un total de 7 regímenes fiscales perniciosos bajo el criterio 2.1, 3 de los cuales están bajo seguimiento por parte del Grupo²⁷ y 4 por parte de la OCDE FHTP²⁸. Se puede encontrar

²⁵ Esta cifra suma el número de compromisos por jurisdicciones bajo cada criterio (ver tabla).

²⁶ Anguila, Albania, Armenia, Aruba, Botswana, Belice, Islas Vírgenes Británicas, Curazao, Costa Rica, Dominica, Eswatini, Hong Kong, Israel, Jordania, Malasia, Montserrat, Panamá, Islas Seychelles, Tailandia, Trinidad y Tobago, Turquía, Vanuatu y Vietnam.

²⁷ Los regímenes FSIE de Hong Kong, Malasia y Qatar.

²⁸ Los «incentivos industriales» de Albania, el régimen de la «zona económica especial de Aqaba» de Jordania, la «zona económica especial» de Eswatini, las «zonas económicas libres» y los «proyectos de tecnología de la información» de Armenia.

trar una descripción detallada en la compilación²⁹ de regímenes y medidas preferenciales examinados por el Grupo bajo los criterios 2.1 y 2.2.

Diálogo político y procedimental

La Presidenta del Grupo siguió manteniendo diálogos políticos y de procedimiento con las organizaciones y jurisdicciones internacionales pertinentes, cuando fue necesario.

La Presidenta recibió varias cartas de jurisdicciones y también celebró reuniones en persona y videoconferencias de alto nivel político con varias de ellas. Se mantuvo informadas a las delegaciones sobre estas interacciones, y el Grupo acordó las cartas de respuesta firmadas por la Presidenta.

C. CUESTIONES DE SELECCIÓN Y ALCANCE

Criterio 1.1 (revisiones por pares del Foro Global con respecto al Estándar Común de Informes para AEOI)

Desde el principio, el criterio 1.1 ha sido diseñado para evolucionar en línea con el proceso de revisión por pares sobre el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras (AEOI) por el Foro Global sobre transparencia fiscal e intercambio de información (Foro Global). En 2022, como parte del proceso de revisión por pares sobre AEOI, el Foro Global emitió por primera vez calificaciones sobre la efectividad de la implementación del estándar AEOI en la práctica.

En junio de 2022, el Grupo del Código de Conducta acordó un enfoque de dos pasos para implementar el criterio 1.1, haciendo un balance de la evolución de las revisiones por pares del Foro Global sobre AEOI, comenzando con el informe de 2022. El Grupo también adoptó la Orientación sobre la implementación del criterio 1.1 actualizado en el primer paso³⁰. En particular, la Orientación aclaró que el punto de referencia para las evaluaciones del Grupo para el criterio 1.1 son las determinaciones legales atribuidas a las jurisdicciones por el Foro Global para implementar el marco legal nacional e internacional requerido. El nivel mínimo de cumplimiento requerido para las jurisdicciones en el alcance es «implementado, pero necesita mejoras» tanto para el Requisito básico 1 como para el Requisito básico 2 en los Términos de referencia de AEOI. Se enviaron cartas firmadas por el Presidente a todas las jurisdicciones interesadas para informarles sobre esta actualización. En la reunión del 24 de octubre de 2022, el COCG acordó el camino a seguir con respecto a las jurisdicciones que el Foro Global consideró que no cumplían con las revisiones por pares de la AEOI para 2022.

El informe de revisión por pares del Foro Global de 2022 sobre AEOI se publicó el 9 de noviembre de 2022³¹. Posteriormente, se enviaron cartas firmadas por el presidente solicitando compromisos para abordar las deficiencias a las jurisdicciones que no demostraron un nivel suficiente de cumplimiento en la revisión por pares de AEOI de 2022³². Los compromisos asumidos por las jurisdicciones se reflejaron en la actualización de la lista de la UE de febrero de 2023.

Regímenes de exención de rentas de fuente extranjera

En octubre de 2019, el Consejo Ecofin aprobó una guía sobre los regímenes de exención de ingresos de fuente extranjera (FSIE) en el marco del ejercicio de listado de la UE (criterio 2.1). Esta guía reconoce que los regímenes FSIE son un enfoque legítimo para evitar la doble imposición, pero identifica elementos potencialmente dañinos que podrían estar presentes en tales regímenes.

²⁹ ST 6430/23.

³⁰ Anexo a 10346/22.

³¹ https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/peer-review-of-the-automatic-exchange-of-financial-account-information-2022_36e7cded-en

³² Aruba, Belize, Curaçao, Costa Rica, Israel y Trinidad y Tobago.

En diciembre de 2019, el Presidente del Grupo escribió a trece jurisdicciones para informarles que se había identificado un régimen de este tipo en su jurisdicción. Los servicios de la Comisión siguieron con un cuestionario a nueve jurisdicciones en febrero de 2020 con una fecha límite para responder el 20 de marzo de 2020. Se acordó evaluar cuatro jurisdicciones en una etapa posterior.

Todas las jurisdicciones que fueron contactadas respondieron al cuestionario. Los servicios de la Comisión analizaron las respuestas y realizaron un seguimiento cuando fue necesario. Sobre esta base, la Comisión preparó un resumen del trabajo realizado hasta el momento, así como informes de progreso específicos de cada país.

El 19 de mayo de 2021, el Grupo acordó enviar cartas a seis jurisdicciones de las que el COCG buscaría compromisos para derogar o modificar sus regímenes FSIE perjudiciales. Cinco jurisdicciones respondieron y confirmaron su compromiso de abolir o modificar sus regímenes³³. Una jurisdicción no expresó el compromiso solicitado³⁴. Las tres jurisdicciones restantes³⁵ se consideraron conformes con los criterios de inclusión en la lista de la UE. Una jurisdicción³⁶ reformó su régimen FSIE antes de finales de 2022, con efecto a partir del 1 de enero de 2023.

Durante los exámenes técnicos de las reformas del FSIE, hubo una necesidad de aclarar el lenguaje de la Orientación sobre el FSIE en ciertos aspectos, especialmente en el tratamiento fiscal de las ganancias de capital. Tras esta aclaración de la Guía sobre los regímenes FSIE en diciembre de 2022³⁷, el Grupo decidió conceder a las dos jurisdicciones en cuestión³⁸ tiempo adicional para modificar su legislación relativa al tratamiento fiscal de las ganancias de capital, es decir, a finales de 2023, con efecto a partir del 1 de enero de 2024. Se solicitó a una jurisdicción³⁹ que se comprometiera antes del 30 de junio de 2023 a modificar su régimen FSIE de acuerdo con la Guía FSIE antes del 30 de junio de 2024, con efecto a partir del 1 de julio de 2024. A una jurisdicción⁴⁰ se le otorgó una prórroga hasta marzo de 2023 para reformar su régimen FSIE y adoptó la legislación primaria y secundaria pertinente con efecto a partir del 22 de diciembre de 2022. La evaluación de la reforma está en curso y concluirá antes de la actualización de octubre de 2023 de la lista de la UE.

Nuevo criterio 1.4, sobre información sobre beneficiarios finales

En sus conclusiones del 6 de diciembre de 2022, el Consejo instó al Grupo a continuar el trabajo para incorporar la información sobre beneficiarios reales (BO, por sus siglas en inglés⁴¹) como cuarto criterio de transparencia fiscal (criterio 1.4). En su reunión del 1 de febrero de 2023, el Grupo del Código de Conducta celebró una primera discusión sobre el fortalecimiento adicional del proceso de listado de la UE a efectos fiscales y reanudó el trabajo sobre el diseño de un nuevo criterio 1.4 y explorar un enfoque más integral para la información BO. El trabajo sobre el diseño del nuevo criterio continuó en las reuniones del subgrupo el 3 y 29 de marzo y la reunión del Grupo el 26 de abril de 2023 y el 2 de junio de 2023. Será necesario seguir trabajando en este tema.

³³ Costa Rica, Hong Kong, Malasia, Qatar y Uruguay.

³⁴ Panamá.

³⁵ Maldivas, Nauru y Singapur.

³⁶ Uruguay.

³⁷ Doc. 14674/22.

³⁸ Hong Kong y Malasia.

³⁹ Singapur.

⁴⁰ Qatar.

⁴¹ *Beneficial Ownership*.

Seguimiento bajo el criterio 2.2

En julio de 2021, el Grupo decidió llevar a cabo el monitoreo anual de la aplicación de los requisitos de sustancia económica por parte de 2.2 jurisdicciones⁴² asegurando la sinergia con el monitoreo paralelo por parte de la FHTP de jurisdicciones sin o solo impuestos nominales.

En su reunión del 2 de junio de 2022, el Grupo decidió que, a partir de 2023, tendría en cuenta las conclusiones del FHTP alcanzadas en el último trimestre del año anterior, en preparación de la actualización de la lista de la UE en el primer trimestre del año que seguiría a tales conclusiones.

Además, el Grupo discutió la situación de las entidades o acuerdos que pueden llevar a cabo actividades de gran movilidad en el ámbito del criterio 2.2 y que aún no han sido incluidos en el ámbito de la legislación nacional sobre requisitos de sustancia económica en todas las jurisdicciones 2.2. El Grupo acordó iniciar un ejercicio de selección de fideicomisos y fiduciarios similar al de 2019 sobre sociedades, dado que el criterio 2.2 tiene un alcance integral, que abarca en principio a todas las entidades o acuerdos. Con este objetivo, el Grupo decidió llevar adelante este trabajo en estrecha cooperación con la FHTP, que acordó realizar un ejercicio de mapeo paralelo en su reunión de noviembre de 2022. Este trabajo está en curso y el Grupo volverá a tratar este tema después de la próxima Reunión de FHTP en otoño con miras a terminar el trabajo de incluir a todas las entidades relevantes en el alcance del criterio 2.2.

En la reunión del 2 de junio de 2022, el Grupo también acordó tener en cuenta la guía FHTP recientemente adoptada sobre sociedades de cartera de capital puro y entidades que solicitan residencia fiscal en otra jurisdicción sin impuestos o solo nominal bajo el criterio 2.2.

Luego de la reunión del FHTP del 21 al 22 de noviembre de 2022, que concluyó el segundo monitoreo anual de la aplicación de los requisitos de actividades sustanciales en la práctica, el Presidente envió en enero de 2023 cartas a cuatro jurisdicciones⁴³ invitándolas a tomar las medidas necesarias en relación con el recomendaciones hechas por la FHTP. En la reunión de noviembre de 2022, el FHTP le dio a Barbados una recomendación «dura» sobre el intercambio de información. Sin embargo, el 31 de enero de 2023, el FHTP aprobó por procedimiento escrito una evaluación actualizada para Barbados eliminando su recomendación «dura» a esta jurisdicción como parte del proceso de monitoreo de 2022. Por lo tanto, en su reunión del 1 de febrero de 2023, el Grupo recomendó eliminar la referencia a Barbados de la sección correspondiente en el Anexo II en la actualización de la lista de la UE en febrero de 2023.

Proceso de Seguimiento de Requerimientos de Sustancia Económica para Fondos de Inversión Colectiva (CIVs) bajo el criterio 2.2

En mayo de 2018, el COCG acordó una Orientación técnica sobre los requisitos de sustancia para los fondos de inversión colectiva (CIV) que da efecto a un tratamiento distintivo para los CIV, en términos de requisitos de sustancia económica, en el Documento de alcance sobre el criterio 2.2.

En septiembre de 2018, el COCG encontró que cuatro jurisdicciones (Bahamas, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas e Islas Caimán) en el alcance del proceso de listado de la UE tenían un sector de fondos «relevante». Posteriormente, el COCG solicitó a estas jurisdicciones que reformaran el marco de sus fondos de acuerdo con la Orientación técnica⁴⁴. Las reformas, aprobadas por el COCG, entraron en vigor en estas jurisdicciones en 2020, es decir, un año más tarde que otros requisitos de sustancia económica (requisitos de sustancia general).

⁴² Estas jurisdicciones incluyen las doce jurisdicciones sin impuestos o solo nominales (Anguila, Islas Bahamas, Barbados, Bahrein, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Guernsey, Isla de Man, Jersey, Islas Turcas y Caicos, Emiratos Árabes Unidos) y la República de Islas Marshall.

⁴³ Bahrein, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas e Islas Caimán.

⁴⁴ Bahamas, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas e Islas Caimán.

Implementación del criterio 3.2

En 2019, el Grupo acordó un enfoque general para evaluar el cumplimiento del criterio 3.2 sobre informes país por país (CbCR), en particular para los primeros en adoptar el estándar mínimo sobre CbCR, es decir, jurisdicciones que se unieron al Marco Inclusivo antes de finales de 2017.

En octubre y noviembre de 2021, el Grupo del Código de Conducta discutió y acordó la evaluación de las jurisdicciones relevantes para el cumplimiento del criterio 3.2, con base en el Informe de Revisión por Pares de 2021 del Marco Inclusivo BEPS sobre CbCR. Se solicitó a once jurisdicciones con deficiencias identificadas en CbCR que asuman compromisos para abordar estas deficiencias para el próximo año, a tiempo para que se reflejen en el informe de revisión por pares del Marco Inclusivo de 2023 sobre CbCR. Estos compromisos se registraron en la actualización de la lista de la UE en febrero de 2022.

Tras la publicación del último informe de revisión por pares del Marco Inclusivo sobre CbCR el 4 de octubre de 2022, el Grupo del Código de Conducta decidió en su reunión del 24 de octubre de 2022 eliminar a Barbados y las Islas Vírgenes Británicas del Anexo II para el criterio 3.2 y eliminar la referencia al criterio 3.2 en la entrada de las Bahamas en el Anexo I, en la actualización de la lista de la UE en febrero de 2023.

En la reunión del 23 de noviembre de 2022, el Grupo del Código de Conducta consideró la implementación del estándar CbCR por parte de otras jurisdicciones dentro del alcance del criterio 3.2, que no se consideraron deficientes en 2021, así como el estado del juego en relación con jurisdicciones relevantes a las que el criterio 3.2 no se ha aplicado hasta el momento, ya que se han unido al Marco Inclusivo sobre BEPS después del 1 de enero de 2018. El COCG acordó extender el alcance del criterio 3.2 a aquellas jurisdicciones que se unieron al Marco Inclusivo sobre BEPS después del 1 de enero de 2018 y son países desarrollados o países en vías de desarrollo con un centro financiero. Se informará oportunamente a las jurisdicciones concernidas sobre la aplicación del criterio 3.2.

Medidas defensivas fiscales frente a jurisdicciones de terceros países

De conformidad con la Orientación sobre medidas defensivas fiscales acordada en diciembre de 2019, el Grupo reanudó su trabajo sobre medidas defensivas.

En la reunión del 2 de junio de 2022, el Grupo acordó continuar trabajando en la aplicación efectiva de las medidas defensivas, de conformidad con la Orientación acordada en un enfoque por etapas. Como primer paso, podría llevarse a cabo un análisis sobre cómo los Estados miembros han aplicado eficazmente las medidas defensivas fiscales. El resultado de dicho análisis podría servir como base para futuros debates sobre si se podría mejorar la coordinación de las medidas y cómo.

En la reunión del 20 de septiembre de 2022, el Grupo del Código de Conducta acordó el proyecto de cuestionario sobre la aplicación por parte de los Estados miembros de medidas defensivas.

En sus conclusiones de 6 de diciembre de 2022, el Consejo tomó nota de la necesidad de seguir trabajando para evaluar la aplicación por parte de los Estados miembros de medidas defensivas en el ámbito fiscal, tal como prevé la Orientación de 2019.

El 1 de febrero de 2023, el Grupo acordó que los Estados miembros deberían actualizar la situación en lo que respecta a las medidas defensivas que aplican hacia las jurisdicciones no cooperativas a efectos fiscales.

El Grupo en sus reuniones del 1 de febrero y el 26 de abril de 2023 y el subgrupo en sus reuniones del 3 y 29 de marzo de 2023 consideraron la propuesta de la Comisión de establecer un proceso para monitorear cómo los Estados miembros implementan las medidas defensivas en la práctica en la zona fis-

cal. En la reunión de abril, el Grupo concluyó que se necesita más trabajo para un monitoreo eficiente y flexible, incluido el trabajo sobre cómo medir la efectividad de las medidas defensivas. El Grupo volverá a tratar este tema a principios de otoño.

Ámbito geográfico

En marzo de 2019, el Consejo Ecofin recordó «las extensiones del ámbito geográfico del ejercicio de selección de la UE a otras jurisdicciones acordadas en 2018»⁴⁵ e invitó al «Grupo del Código de Conducta a revisar los datos económicos utilizados para seleccionar jurisdicciones en 2020, para aplicación a partir de 2021». Esta invitación se reiteró en febrero de 2020 con miras a «centrarse en las jurisdicciones más relevantes, teniendo en cuenta el trabajo acordado sobre el alcance geográfico ampliado identificado en 2018».

El Grupo en sus reuniones del 1 de febrero, 26 de abril y 2 de junio de 2023 y el subgrupo en su reunión del 3 de marzo de 2023 intercambiaron opiniones sobre una posible ampliación del ámbito geográfico de la lista de la UE sobre la base de una propuesta realizada por los Servicios de la Comisión. Será necesario seguir trabajando sobre este tema, a fin de decidir el enfoque que se utilizará para seleccionar jurisdicciones para el ámbito geográfico del ejercicio de selección de la UE.

2.4. Nuevo paquete de recursos propios de la UE

Acorde con el compromiso asumido durante las negociaciones sobre el presupuesto a largo plazo de la UE para el período 2021-2027, el 20 de junio de 2023 la Comisión Europea completó su propuesta de próxima generación de recursos propios. El paquete presentado incluye un nuevo recurso propio, estadístico y temporal, basado en los **beneficios de las empresas**. Pero además, una vez alcanzado el acuerdo político sobre el paquete de medidas «Objetivo 55», cuyo objetivo es garantizar que las políticas de la UE contribuyan a la neutralidad climática de nuestro continente, la Comisión propone una serie de ajustes en las propuestas de recursos propios basadas en el régimen de comercio de derechos de emisión (RCDE) y el Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono (MAFC) con respecto a las inicialmente planteadas en diciembre de 2021.

La propuesta completa y actualiza el paquete correspondiente a la próxima generación de recursos propios para el presupuesto presentado en diciembre de 2021. En aquel momento se propusieron tres fuentes de ingresos, a saber: una basada en los ingresos procedentes del comercio de derechos de emisión (RCDE), otra que aprovecha los recursos generados por la propuesta de mecanismo de la UE de ajuste en frontera por carbono, y una tercera basada en la parte de beneficios residuales de las multinacionales, que se reasignará a los Estados miembros en virtud del reciente acuerdo OCDE/G-20 sobre reasignación de los derechos de imposición («primer pilar»). Completa estos recursos propios otro de carácter estadístico y ligado al sector empresarial. Una vez entre en vigor, esta cesta de nuevos recursos propios garantizará una financiación adecuada del presupuesto a largo plazo, incluido el reembolso de NextGenerationEU.

Nuevo recurso propio estadístico y temporal basado en los beneficios de las empresas

El Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión acordaron en 2020 proponer un recurso propio ligado al sector empresarial. El nuevo recurso propio estadístico, basado en los beneficios de las empresas, será temporal hasta que lo sustituya una posible contribución de Empresas en Europa: el marco para el impuesto sobre sociedades (BEFIT), una vez propuesto y aprobado unánimemente por los Estados miembros.

⁴⁵ ST 14364/21.

Mientras tanto, el recurso propio presentado se calculará como el 0,5% de la base nocial de los beneficios de las empresas de la UE, indicador calculado por Eurostat a partir de las estadísticas de las cuentas nacionales.

No se trata de un impuesto de sociedades ni aumenta los costes de cumplimiento para las empresas. Será una contribución nacional, abonada por los Estados miembros sobre la base del excedente bruto de explotación de los sectores de las sociedades financieras y no financieras, que contribuirá a equilibrar la cesta de recursos propios y seguir diversificando las fuentes de ingresos del presupuesto de la UE.

A partir de 2024, el recurso propio estadístico sobre los beneficios de las empresas generaría unos ingresos anuales de alrededor de 16.000 millones de euros (a precios de 2018).

Ajuste del recurso propio RCDE

Tras la subida sin precedentes del precio del carbono hasta unos 80 euros por tonelada de CO₂ en 2022 (frente a 55 EUR en 2021), en dos años los ingresos de los Estados miembros procedentes del régimen de comercio de derechos de emisión (RCDE) se han duplicado hasta alcanzar la cifra de casi 30.000 millones de euros en 2022. En los próximos años se prevé que los precios se mantengan muy por encima de los 55 euros por tonelada de CO₂. En comparación con lo propuesto en diciembre de 2021, la Comisión plantea aumentar el tipo de referencia del recurso propio basado en el RCDE al 30% del total de ingresos generados por el comercio de emisiones de la UE, frente al 25% entonces propuesto. Se prevé que a partir de 2024 esto genere unos ingresos anuales para el presupuesto de la UE de unos 7.000 millones de euros (a precios de 2018), que aumentarían hasta alrededor de 19 000 millones de euros anuales a partir de 2028, cuando los ingresos del nuevo RCDE también se consignen en el presupuesto de la UE. Al mismo tiempo, los ingresos anuales del RCDE asignados a los Estados miembros podrían superar los 46 000 millones de euros, mucho más de lo previsto cuando se presentó la propuesta «Objetivo 55».

Ajuste del MAFC

A la luz del paquete de medidas «Objetivo 55», la Comisión propone además un ajuste técnico del marco de control del Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono (MAFC), lo que permite adaptar su propuesta inicial de recurso propio al texto adoptado. A partir de 2028 se espera que esta fuente de ingresos genere unos 1.500 millones de euros anuales para el presupuesto de la UE.

Próximas etapas

La propuesta pasa a incluirse en las negociaciones con los Estados miembros reunidos en el Consejo en torno a una próxima generación de recursos propios para el presupuesto.

Los debates legislativos sobre la propuesta inicial de diciembre de 2021 han avanzado poco. Aunque en un principio estaba prevista una segunda propuesta de nuevos recursos propios para 2024, la Comisión ha decidido adelantarla a fin de que los Estados miembros dispongan de todos los elementos necesarios para acometer las negociaciones en el marco de la hoja de ruta acordada, negociaciones que la Comisión llama al Consejo a agilizar.

Contexto

Hoy en día, el presupuesto de la UE se financia mediante cuatro recursos propios. Hace tiempo que los responsables políticos de la UE tienen la ambición de introducir nuevas fuentes de ingresos, lo que comportaría las ventajas siguientes:

- Reducir el peso en el presupuesto de la UE del recurso propio basado en la renta nacional bruta (RNB).

- Reformar el sistema de recursos propios para atender a las prioridades de la UE al incluir nuevos recursos propios que, además del flujo de ingresos fiscales, reporten beneficios adicionales.
- Introducir tipos de recursos propios más diversificados, resilientes y directamente relacionados con las competencias, objetivos y prioridades de la UE.

3. Impuesto sobre el Valor Añadido

3.1. El IVA en la era digital

El 8 de diciembre de 2022, la Comisión emitió su paquete «Normas del IVA en la era digital», que contiene tres propuestas:

- una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital⁴⁶;
- una propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que respecta a las disposiciones de cooperación administrativa en materia de IVA necesarias en la era digital⁴⁷; y
- una propuesta de Reglamento de Ejecución del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a los requisitos de notificación aplicables a determinados regímenes del IVA⁴⁸.

El paquete tiene tres objetivos. En primer lugar, tiene por objeto modernizar las obligaciones de notificación a efectos del IVA mediante la introducción de requisitos de información digital basados en la facturación electrónica. En segundo lugar, se propone abordar los retos de la economía de plataformas actualizando las normas aplicables en materia de IVA. Y, en tercer lugar, pretende hacer frente a la carga administrativa avanzando hacia un registro único a efectos del IVA.

La Comisión presentó su paquete en una reunión del Grupo durante la Presidencia checa, y la Presidencia sueca inició sus trabajos sobre el paquete, que consideró prioritario, dedicando dos reuniones a un cambio de impresiones general sobre los objetivos y directrices propuestos por la Comisión para orientar los futuros debates técnicos sobre el paquete.

La Presidencia organizó cuatro reuniones más sobre el paquete para profundizar en la comprensión de los conceptos, la estructura y el funcionamiento de las nuevas normas propuestas y para analizar el texto jurídico de las disposiciones modificativas para dar efecto a las nuevas normas.

Tras este análisis, la Presidencia presentó unos textos transaccionales sobre los tres aspectos de las propuestas, que fueron acogidos favorablemente por las delegaciones como una base sólida para futuros trabajos.

Con el fin de orientar los futuros trabajos sobre este expediente, el Consejo mantuvo el 16 de junio de 2023 un debate de orientación sobre las propuestas, preparado por el Grupo de Alto Nivel el 1 de junio de 2023.

⁴⁶ ST 15841/22.

⁴⁷ ST 15842/22.

⁴⁸ ST 15843/22.

4. Impuestos Especiales

Durante el mandato de la Presidencia sueca, los expedientes legislativos que fueron objeto de debate y acuerdo, según los casos, abarcaron los siguientes ámbitos de los impuestos especiales:

- Revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía.
- Mecanismo de ajuste en frontera por carbono, para garantizar la integridad medioambiental de las políticas de la UE y evitar la fuga de carbono de un modo compatible con las normas de la Organización Mundial del Comercio (OMC).

Estas dos iniciativas habían sido presentadas por la Comisión Europea en julio de 2021 dentro de un paquete legislativo más amplio, denominado «Objetivo 55» (*Fit for 55*, en inglés).

Y en el contexto actual de la agresión de la Federación Rusa contra Ucrania, la Unión Europea, al igual que muchas otras regiones del mundo, se enfrenta a un fuerte aumento de los precios de la energía. Esto constituye una gran preocupación para los ciudadanos, las empresas, las instituciones europeas y los gobiernos de toda la UE.

4.1. Revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía

El 14 de julio de 2021, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (refundición)⁴⁹ (en lo sucesivo, «propuesta de DFE»).

La propuesta de DFE forma parte del paquete de medidas «Objetivo 55»⁵⁰, que tiene por finalidad posibilitar el cumplimiento de los ambiciosos objetivos de la UE: reducir las emisiones en al menos un 55% para 2030, con respecto a los niveles de 1990, y lograr la neutralidad climática a más tardar en 2050. El paquete consta de un conjunto de propuestas interconectadas, todas ellas orientadas hacia el mismo objetivo: garantizar una transición justa, competitiva y ecológica de aquí a 2030 y más allá.

La propuesta de DFE persigue los siguientes objetivos:

- a) ofrecer un marco adaptado que contribuya a los objetivos de la UE para 2030 y a la consecución de la neutralidad climática de aquí a 2050 en el contexto del Pacto Verde Europeo; a tal fin, es preciso armonizar la imposición de los productos energéticos y de la electricidad con las políticas de la UE en materia de energía, medio ambiente y clima, y contribuir así los esfuerzos de la UE por reducir las emisiones;
- b) proporcionar un marco que preserve y mejore el mercado interior de la UE mediante la actualización del ámbito de aplicación de los productos energéticos y de la estructura de los tipos impositivos, y a través de la racionalización del uso de las exenciones y reducciones fiscales por parte de los Estados miembros; y
- c) mantener la capacidad de generar ingresos para los presupuestos de los Estados miembros.

El 17 de junio de 2022, el Consejo Ecofin tomó nota del informe de situación de la Presidencia relativo a la propuesta de Directiva sobre fiscalidad de la energía⁵¹. El 6 de diciembre de 2022, el Consejo Ecofin mantuvo un debate de orientación⁵² sobre la propuesta de DFE y proporcionó una orientación política sobre la manera de avanzar. En general, los ministros apoyaron el planteamiento más flexible de la Presidencia y pidieron que se hallaran soluciones a las cuestiones pendientes.

⁴⁹ ST 10872/21.

⁵⁰ ST 10849/21.

⁵¹ ST 9874/22.

⁵² ST 14736/22.

Partiendo de los progresos realizados por las Presidencias anteriores, la Presidencia sueca prosiguió los trabajos sobre la propuesta de DFE, que se debatió en el Grupo «Cuestiones Fiscales» los días 2 de febrero, 27 de marzo y 11 de mayo de 2023. La Presidencia presentó unos textos transaccionales y unas notas explicativas sobre temas específicos. Se analizaron las cuestiones pendientes, en particular en lo que se refiere a la fiscalidad de los sectores aéreo y marítimo, incluida la pesca, así como a la electricidad. Además, la Presidencia inició un debate sobre los nuevos tipos mínimos de imposición de los combustibles para diferentes usos y de la electricidad.

La Presidencia consiguió conciliar puntos de vista y llegar a soluciones transaccionales. Las delegaciones apoyaron varios cambios debatidos, pero algunas no estaban todavía en condiciones de apoyar el texto de la Presidencia o tenían reservas de estudio. Por lo tanto, es necesario seguir trabajando para alcanzar un compromiso equilibrado sobre las cuestiones pendientes que tenga en cuenta las preocupaciones de los Estados miembros pertinentes.

4.2. Mecanismo de ajuste en frontera por carbono

El «CBAM» (conocido por sus siglas en inglés, *Carbon Border Adjustment Mechanism*, «MAFC» en castellano) es un mecanismo de ajuste fronterizo del carbono que, una vez entre plenamente en vigor, obligará a los importadores de bienes de la Unión Europea a comprar certificados equivalentes al precio del carbono que deberían haber pagado si los bienes se hubieran producido con arreglo a las normas de fijación de precios del carbono de la UE.

El Reglamento que regula el mecanismo fue aprobado por el Parlamento Europeo y el Consejo de la UE el pasado 10 de mayo (Reglamento 2023/956, de 10 de mayo de 2023)⁵³ y se publicó en el *Diario Oficial de la Unión Europea* el 16 de mayo de 2023.

El Reglamento prevé una fase de transición, que dará comienzo el 1 de octubre de 2023 y finalizará en 2026. Durante esa fase, los importadores de bienes incluidos en el ámbito de aplicación de la norma deberán notificar las emisiones de gases de efecto invernadero («GEI») causadas directa o indirectamente por sus importaciones, sin obligación de hacer ningún pago ni realizar ningún ajuste. A tal efecto, el Anexo IV del Reglamento incluye los métodos de cálculo.

Una vez el mecanismo entre plenamente en vigor el 1 de enero de 2026, los importadores estarán obligados a declarar anualmente (en mayo del año siguiente) la cantidad de bienes importados en la UE y sus GEI correlativos para, a continuación, entregar el número correspondiente de certificados CBAM que hayan adquirido. El precio de los certificados CBAM se calculará tomando como base el precio de los derechos de emisión de CO₂. Se pretende acompasar la introducción de los certificados CBAM con la retirada de la entrega gratuita de derechos de emisión, durante el período 2026-2034.

No obstante, en caso de que el importador pueda probar que ya se ha pagado un precio del carbono durante la producción de las mercancías importadas (en forma de impuesto, tasa o canon o en forma de derechos de emisión en el marco de un régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero), se podrá descontar del importe correspondiente que deba redimir entregando CBAM.

Está previsto que la Comisión adopte un acto de ejecución, donde desarrollará con más detalle la normativa y especificará los requisitos para la notificación de las emisiones.

⁵³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=OJ:L:2023:130:FULL>

El CBAM se aplicará inicialmente a las importaciones de bienes cuya producción sea especialmente intensiva en carbono (cemento, hierro y acero, aluminio, fertilizantes, electricidad e hidrógeno, detallados en los Anexos I y II del Reglamento) y podrá ir ampliando su ámbito de aplicación gradualmente.

En el Anexo III del Reglamento se excluyen de la aplicación de este mecanismo las mercancías originarias de determinados países (Islandia, Liechtenstein, Noruega y Suiza) así como de algunos territorios, como Ceuta y Melilla, entre otros. A esta lista podrán irse añadiendo territorios y países por parte de la Comisión si se aplica en los mismos el régimen de comercio de derechos de emisión de la UE o se celebra un acuerdo al efecto, siempre que, además, el sistema de comercio de derechos de emisión en cuestión aplique sobre las emisiones implícitas en las mercancías. También se prevé la posibilidad de que los países y territorios previstos actualmente en el Anexo III puedan ser retirados de la lista en determinados escenarios.

5. Cooperación administrativa

5.1. Impuestos a las criptomonedas

El Consejo, en sus Conclusiones de 27 de noviembre de 2020 sobre una fiscalidad equitativa y eficaz en tiempos de recuperación, sobre los desafíos fiscales vinculados a la digitalización y sobre la buena gobernanza en el ámbito fiscal en la UE y fuera de ella, reconoce que la rápida evolución y el uso cada vez más frecuente en todo el mundo de medios de pago e inversión alternativos —como los criptoactivos y el dinero electrónico— pueden socavar los progresos realizados en materia de transparencia fiscal en los últimos años y plantean riesgos sustanciales de fraude fiscal, así como de evasión y elusión fiscales, y que es importante debatir a nivel técnico cómo actualizar las normas sobre cooperación administrativa dentro de la UE y a nivel mundial para abordar estos riesgos potenciales⁵⁴.

El 7 de diciembre de 2021, el Consejo indicó en el informe al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales que esperaba que la Comisión presentase en 2022 una propuesta legislativa sobre una nueva revisión de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DCA)⁵⁵ en lo que concierne al intercambio de información sobre criptoactivos y los acuerdos tributarios previos con particulares con grandes patrimonios⁵⁶.

El 8 de diciembre de 2022, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DCA 8)⁵⁷.

Los objetivos clave de dicha propuesta legislativa son los siguientes:

- a) Ampliar el ámbito de aplicación del intercambio automático de información en el marco de la DCA a la información que deberán comunicar los proveedores de servicios de criptoactivos sobre las operaciones (transferencia o intercambio) de criptoactivos y dinero electrónico. La ampliación de la cooperación administrativa a este nuevo ámbito tiene por objeto ayudar a los Estados miembros a hacer frente a los retos que plantea la digitalización de la economía. Las disposiciones de la DCA 8 sobre procedimientos de diligencia debida, requisitos de comunicación de información y otras normas aplicables a los proveedores de servicios de criptoactivos obligados a comunicar información reflejarán el Marco de información de los criptoactivos y un conjunto de modificaciones del Están-

⁵⁴ ST 13350/20, punto 36.

⁵⁵ Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DO L 64 de 11.3.2011, p. 1).

⁵⁶ ST 14767/21, punto 59.

⁵⁷ ST 15829/22 + ADD 1 – ADD 5.

dar Común de Comunicación de Información (ECI), elaborados por la OCDE en virtud del mandato del G20⁵⁸. El G20 respaldó el Marco de información de los criptoactivos y las enmiendas al ECI, que considera complementos integrales de las normas mundiales para el intercambio automático de información⁵⁹.

- b) Ampliar el ámbito de aplicación de las normas actuales sobre el intercambio de información pertinente a efectos fiscales mediante la inclusión de disposiciones en materia de intercambio de acuerdos previos con efecto transfronterizo para particulares con un elevado patrimonio neto, así como disposiciones en materia de intercambio automático de información sobre dividendos no custodiados e ingresos similares, con el fin de reducir los riesgos de evasión, elusión y fraude fiscales, ya que este tipo de ingresos no entra dentro del ámbito de aplicación de las disposiciones actuales de la DCA.
- c) Modificar otras disposiciones vigentes de la DCA. En particular, la propuesta pretende mejorar las normas relativas a la comunicación de información sobre el número de identificación fiscal (NIF), a fin de facilitar a las autoridades tributarias la tarea consistente en identificar a los contribuyentes pertinentes y en evaluar correctamente los impuestos correspondientes, y modificar las disposiciones de la DCA en materia de sanciones que deben aplicar los Estados miembros a las personas que incumplan la legislación nacional sobre los requisitos de comunicación de información adoptados en virtud de la DCA.

El Comité Económico y Social Europeo emitió su dictamen sobre esta propuesta legislativa el 22 de marzo de 2023⁶⁰. El Supervisor Europeo de Protección de Datos hizo lo propio el 3 de abril de 2023⁶¹. Aún está pendiente el dictamen del Parlamento Europeo.

Tal como se anunció en la reunión del Grupo de Alto Nivel del 31 de enero de 2023, la Presidencia sueca ha dado prioridad a los trabajos sobre este expediente y ha invitado a los Estados miembros a concluir los trabajos de preparación necesarios a tiempo para la reunión del Consejo Ecofin de mayo de 2023. Se han celebrado nueve reuniones del Grupo «Cuestiones Fiscales» (9 y 26 de enero, 22 y 23 de febrero, 15 y 30 de marzo y 3 y 19 de abril de 2023, así como la reunión del Grupo de Alto Nivel del 25 de abril).

El Consejo Ecofin, en su sesión del 16 de mayo, alcanzó una orientación general sobre el texto del proyecto de Directiva⁶², con vistas a la adopción de la Directiva, a reserva de la recepción del dictamen del Parlamento Europeo y de la formalización jurídico-lingüística.

5.2. Intercambio automático de información pertinente a efectos fiscales con países y territorios no pertenecientes a la UE

Durante el mandato de la Presidencia sueca, prosiguieron los debates y los trabajos técnicos sobre la situación actual, los riesgos y las oportunidades en el ámbito del intercambio de información fiscal con países y territorios no pertenecientes a la UE, abarcando en particular aspectos relativos al marco de protección de los datos personales y su correlación con el trabajo en materia de cooperación administrativa internacional.

⁵⁸ <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/crypto-asset-reporting-framework-and-amendments-to-the-common-reporting-standard.pdf>

⁵⁹ Declaración de los dirigentes del G20 en Bali de los días 15 y 16 de noviembre de 2022, punto 31. (https://www.g20.org/content/dam/gtwenty/gtwenty_new/about_g20/previous-summit-documents/2022-bali/G20%20Bali%20Leaders%27%20Declaration,%2015-16%20November%202022.pdf)

⁶⁰ ST 8088/23.

⁶¹ ST 8283/23.

⁶² ST 8730/23.

Este trabajo continuará, apoyándose también en los debates sobre estas cuestiones que tuvieron lugar durante anteriores Presidencias⁶³. El objetivo es garantizar la continuidad del funcionamiento del sistema de intercambio internacional de información con los territorios no pertenecientes a la UE, lo que es necesario por razones importantes de interés público.

5.3. Cooperación administrativa con otros terceros países en el ámbito del IVA

En la reunión del Grupo de Alto Nivel celebrada el 1 de junio de 2023, la Comisión informó a las delegaciones sobre las siguientes cuestiones:

- a) los trabajos en curso con vistas a la próxima tercera reunión del Comité Especializado en Comercio en materia de Cooperación Administrativa en lo que respecta al IVA y al Cobro de Impuestos y Tributos Atrasados en el marco del Acuerdo de Comercio y Cooperación entre la UE y el Reino Unido;
- b) la situación de las negociaciones (sobre la base de la autorización y de las directrices de negociación adoptadas por el Consejo)⁶⁴ con las autoridades de Noruega para modificar el Acuerdo en materia de cooperación administrativa, lucha contra el fraude y cobro de créditos en el ámbito del IVA;
- c) la situación de los contactos preliminares mantenidos con las autoridades de Australia, Canadá, Japón y Nueva Zelanda por lo que respecta a las posibilidades de seguir trabajando en pos de una cooperación administrativa en el ámbito del IVA;
- d) las negociaciones con las autoridades de la República Popular China con vistas a la celebración de un memorando de entendimiento no vinculante (posible futuro marco de cooperación administrativa entre la UE y la República Popular China en el ámbito del IVA)⁶⁵. La Comisión indicó que estas negociaciones están todavía en suspenso.

Se recuerda que, en lo que respecta a la negociación y celebración de instrumentos no vinculantes con arreglo al Derecho de la Unión (como el mencionado memorando de entendimiento) y de conformidad con los requisitos del Tratado de la UE (en concreto, el artículo 16, apartado 1, del TUE), la definición de políticas sigue siendo una prerrogativa del Consejo. Por consiguiente, corresponde al Consejo evaluar si redundaría en interés de la Unión iniciar tal diálogo (negociaciones) sobre un posible memorando de entendimiento no vinculante. Por otra parte, a raíz de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-660/13 (Memorándum de Acuerdo con Suiza), los secretarios generales del Consejo, la Comisión y el Servicio Europeo de Acción Exterior acordaron, en 2017, las disposiciones aplicables a los instrumentos no vinculantes⁶⁶. Esas disposiciones se aplican a todos los instrumentos no vinculantes, independientemente del ámbito de actuación y de quién represente a la Unión en las negociaciones con el tercero o terceros, e independientemente de la denominación o forma del instrumento. Se entiende que la Comisión seguirá informando regularmente a los Estados miembros de los avances de estas negociaciones (y también de cualquier otro contacto en este ámbito con países no pertenecientes a la UE), y que se dirigirá al Consejo al término de las negociaciones para solicitar, de conformidad con el Derecho de la Unión, su autorización para la firma del instrumento no vinculante en nombre de la Unión.

⁶³ Véase ST 15506/22, puntos 46 a 48, 9970/21, puntos 81 y 82, y 14651/21, puntos 50 a 59.

⁶⁴ Decisión (UE) 2022/1311 del Consejo, de 17 de junio de 2022, por la que se autoriza la apertura de negociaciones con el Reino de Noruega para modificar el Acuerdo entre la Unión Europea y el Reino de Noruega en materia de cooperación administrativa, lucha contra el fraude y cobro de créditos en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO L 198 de 27.7.2022, p. 14) y documento 9643/22.

⁶⁵ El 10 de marzo de 2021, el Consejo autorizó a la Comisión, con una serie de observaciones (CM 1978/21 LIMITE, con más precisiones en ST 6351/21 LIMITE), para entablar negociaciones con las autoridades de la República Popular China, con vistas a la celebración de un memorando de entendimiento no vinculante.

⁶⁶ ST 15367/17.

5.4. Reglamento sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales

El Reglamento (UE) n.º 389/2012 del Consejo⁶⁷ establece la base jurídica de la cooperación administrativa entre los Estados miembros en el ámbito de los impuestos especiales. En el contexto de la cooperación administrativa, los Estados miembros intercambian actualmente los datos de los operadores económicos incluidos en los registros nacionales mediante un sistema informatizado con un registro central gestionado por la Comisión, pero solo por lo que respecta a los operadores económicos que transportan productos en «régimen suspensivo».

En virtud del capítulo V de la Directiva 2020/262 del Consejo⁶⁸, a partir del 13 de febrero de 2023 este sistema informatizado deberá usarse también para los movimientos «con derechos pagados». A fin de armonizar el procedimiento de intercambio de datos de los operadores económicos que circulan productos sujetos a «derechos pagados» con el procedimiento aplicable a los productos en «régimen suspensivo», el 24 de octubre de 2022⁶⁹ la Comisión presentó una propuesta de modificación del Reglamento de 2012 sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales.

El 30 de enero de 2023, tras el acuerdo alcanzado en el Grupo y la finalización del proceso de consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, el Consejo, bajo la Presidencia sueca, adoptó las modificaciones propuestas⁷⁰.

5.5. Programa «Fiscalis» para la cooperación en el ámbito de la fiscalidad

El programa «Fiscalis» tiene como objetivo ayudar a las autoridades fiscales a mejorar el funcionamiento del mercado interior, promover la competitividad, luchar contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y la elusión fiscal y mejorar la recaudación impositiva. En abril de 2023, la Comisión informó al Grupo de Alto Nivel sobre los resultados de las negociaciones de la Comisión con objeto de celebrar acuerdos para la participación de Albania, Bosnia y Herzegovina, Georgia, Kosovo⁷¹, Macedonia del Norte, Moldavia, Montenegro, Serbia, Turquía y Ucrania en el programa Fiscalis. En junio de 2023, la Comisión informó al Grupo de Alto Nivel sobre el informe anual de situación de 2022 del programa Fiscalis⁷².

6. Coordinación de las políticas fiscales (actividades no legislativas)

6.1. Resolución de las Naciones Unidas sobre la promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación

El 30 de diciembre de 2022, la Asamblea General de las Naciones Unidas adoptó formalmente una Resolución sobre la promoción de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación (Resolución 77/244). Con la Resolución, los miembros de las Naciones Unidas solicitaron al secre-

⁶⁷ Reglamento (UE) n.º 389/2012 del Consejo, de 2 de mayo de 2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales y por el que se deroga el Reglamento (CE) n.º 2073/2004 (DO L 121 de 8.5.2012, p. 1).

⁶⁸ Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (DO L 58 de 27.2.2020, p. 4).

⁶⁹ ST 13979/22.

⁷⁰ Reglamento (UE) 2023/246 del Consejo de 30 de enero de 2023 por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 389/2012 en lo que respecta al intercambio de la información conservada en los registros electrónicos relativa a los operadores económicos que trasladan productos sujetos a impuestos especiales entre Estados miembros con fines comerciales (DO L 34 de 6.2.2023, p. 1).

⁷¹ La denominación «Kosovo» se entiende sin perjuicio de las posiciones sobre su estatuto y está en consonancia con la Resolución 1244/1999 del Consejo de Seguridad de las Naciones Unidas y con la Opinión de la Corte Internacional de Justicia sobre la declaración de independencia de Kosovo.

⁷² ST 8228/23.

tario general de las Naciones Unidas que preparase un informe (que debatirá la Asamblea General en su 78.º período de sesiones en septiembre de 2023) en el que se analizasen todos los instrumentos jurídicos internacionales pertinentes, otros documentos y recomendaciones que traten de la cooperación internacional en cuestiones de tributación, teniendo en cuenta, entre otros, los acuerdos y tratados en vigor. Con tal fin, en febrero de 2023 el secretario general puso en marcha una consulta.

El 8 de marzo de 2023, los Consejeros/Agregados Fiscales apoyaron la presentación de una contribución de la UE. A raíz de este apoyo, el 15 de marzo de 2023 el Grupo de Alto Nivel distribuyó y aprobó un proyecto de contribución mediante procedimiento tácito informal. La contribución fue firmada posteriormente por la Presidencia del Grupo de Alto Nivel y presentada conjuntamente a la Secretaría de las Naciones Unidas por las delegaciones de la UE y de Suecia⁷³.

Durante el debate mantenido en el Grupo de Alto Nivel el 25 de abril de 2023, las delegaciones expresaron su apoyo a la coordinación por parte de los Estados miembros, según proceda, de posiciones sobre cooperación fiscal internacional para que sean remitidas a los foros de las Naciones Unidas, evitando al mismo tiempo la duplicación del trabajo. El Grupo de Alto Nivel seguirá pendiente de los acontecimientos. Sobre la base de sus debates, el Grupo de Alto Nivel se propone facilitar el procedimiento para permitir dicha coordinación y acordar el contenido siempre que sea posible.

6.2. Agresión de Rusia a Ucrania

En el contexto de la agresión de Rusia a Ucrania, con la participación de Bielorrusia, el Grupo «Cuestiones Fiscales» del Consejo estudió una serie de medidas que los Estados miembros podrían tomar para apoyar la aplicación de las medidas restrictivas de la UE y evitar que se eludan mediante instrumentos de cooperación fiscal.

En primer lugar, los Estados miembros convinieron en la necesidad suspender todo intercambio de información con fines fiscales con la Federación de Rusia y con Bielorrusia. En segundo lugar, los Estados miembros de la UE examinaron una serie de medidas dirigidas a intensificar el recurso a la cooperación administrativa y a otros instrumentos en materia fiscal en el contexto de la aplicación de las medidas restrictivas.

En este contexto, el Grupo «Cuestiones Fiscales» seguirá examinando la evolución de la situación en lo que respecta a estas medidas, en particular los trabajos que se están realizando en la plataforma temporal que la Comisión creó el 3 de junio de 2022, que ha adoptado la forma de un subgrupo del Grupo de Trabajo «Inmovilización y Decomiso» dedicado a la recaudación fiscal.

En la reunión del Grupo de Alto Nivel del 1 de junio de 2023, las delegaciones tomaron nota de la información facilitada por la Comisión sobre el trabajo de este subgrupo.

6.3. Evolución de la situación internacional

El Grupo de Alto Nivel fue informado periódicamente de las novedades internacionales pertinentes en el ámbito de la política fiscal, concretamente en relación con las reuniones de los ministros de Hacienda del G-20 y el Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20.

Las cuestiones relacionadas con la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras de los Estados Unidos (FATCA) se han venido poniendo en conocimiento de las delegaciones periódicamente en las reuniones del Grupo de Alto Nivel. Por lo que se refiere a la cuestión de los llamados «estadouniden-

⁷³ ST 7564/23.

ses accidentales», a finales de 2022 la Administración Tributaria (IRS) estadounidense publicó un anuncio que suavizaba temporalmente las normas para ser considerados no conformes debido a la falta de NIF para los ejercicios 2022, 2023 y 2024. En enero de 2023, este cambio se puso en conocimiento del Grupo de Alto Nivel. En abril de 2023, los miembros del Grupo de Alto Nivel subrayaron que era necesario hallar una solución permanente y más general para evitar que las instituciones financieras sean tratadas en la UE como no conformes debido a la falta de NIF en los casos en que las instituciones financieras no puedan obtener NIF.

6.4. Fiscalidad en ámbitos ajenos a la fiscalidad

El 19 de noviembre de 2013, el Grupo de Alto Nivel acordó que las disposiciones fiscales de expedientes no fiscales que supusieran cambios en la legislación o las prácticas administrativas de los Estados miembros en materia fiscal o que tuvieran otro tipo de consecuencias sobre la fiscalidad se tratasen mediante un «mecanismo de alerta informal». Este mecanismo, consistente en informar sistemáticamente de tales casos a los expertos fiscales, con el respaldo de la Secretaría General, ha permitido que los Estados miembros sigan siendo advertidos oportunamente de estas cuestiones, y en particular de las negociaciones sobre acuerdos entre la UE y terceros países. Entre las cuestiones de cuyo seguimiento se ha encargado el Grupo de Alto Nivel se encuentran el paquete anticorrupción, la modificación de la Directiva sobre los gestores de fondos de inversión alternativos y la modificación de la Directiva sobre requisitos de capital por la que se aplica el marco de Basilea III.

6.5. Proyecto de Convenio Multilateral relativo al Consejo Internacional de Resolución de Litigios Fiscales

El 10 de marzo de 2023, un grupo de proyecto Fiscalis presentó un proyecto de Convenio Multilateral relativo al Consejo Internacional de Resolución de Litigios Fiscales, haciendo uso de la posibilidad de crear una comisión de resolución alternativa de litigios con carácter permanente, prevista en el artículo 10 de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales. El 1 de junio de 2023, el Grupo de Alto Nivel mantuvo un cambio de impresiones sobre el camino a seguir.

7. Procedimientos de infracción

7.1. Introducción

Con arreglo a los Tratados de la UE, la Comisión Europea puede iniciar acciones judiciales (procedimientos de infracción) contra los Estados miembros que no aplican el derecho de la Unión. La Comisión puede remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la UE (en adelante, TJUE) que, en determinados casos, impone sanciones económicas.

Etapas del procedimiento de infracción

La Comisión detecta las posibles infracciones de la legislación de la UE basándose en sus propias investigaciones o a partir de las denuncias de los ciudadanos, las empresas y demás partes interesadas.

La Comisión puede iniciar un procedimiento formal de infracción si el Estado miembro afectado no notifica las medidas adoptadas para transponer plenamente las disposiciones de las directivas o no subsana el supuesto incumplimiento de la legislación de la UE. El procedimiento se desarrolla siguiendo una serie de etapas contempladas en los Tratados de la UE, que culminan con la adopción de una decisión formal:

- La Comisión envía una carta de emplazamiento requiriendo más información al Estado miembro, que dispone de un determinado plazo de tiempo (por lo general, dos meses) para enviar una respuesta pormenorizada.
- Si la Comisión llega a la conclusión de que el Estado no cumple sus obligaciones con arreglo a la legislación de la UE, puede enviar un dictamen motivado, esto es, una petición formal para que se dé cumplimiento a dicha legislación, en el que explica por qué considera que se está infringiendo el derecho de la Unión. La Comisión también insta al Estado miembro a que le informe de las medidas adoptadas, en un determinado plazo de tiempo (por lo general, dos meses).
- Si el Estado miembro mantiene el incumplimiento, la Comisión puede optar por remitir el asunto al TJUE. Sin embargo, la mayoría de los asuntos se resuelven antes de llegar a este extremo.
- Cuando un Estado miembro no comunica a tiempo las medidas por las que incorpora las disposiciones de una directiva, la Comisión puede pedir al TJUE que imponga sanciones.
- Si el TJUE aprecia que un Estado miembro ha infringido la legislación de la UE, las autoridades nacionales están obligadas a tomar medidas para ajustarse a la sentencia del Tribunal.
- Si, a pesar de la sentencia del TJUE, el Estado miembro sigue sin corregir la situación, la Comisión puede devolver el asunto al Tribunal y proponer que se impongan sanciones económicas consistentes en una suma a tanto alzado o en multas diarias. Las sanciones se calculan teniendo en cuenta: la importancia de las normas infringidas y las repercusiones de la infracción para los intereses generales y particulares; el periodo durante el que no se ha aplicado la norma en cuestión; y la capacidad del Estado miembro para abonar las sanciones, con el fin de garantizar que estas tengan un efecto disuasorio.

El TJUE puede modificar en su sentencia el importe propuesto por la Comisión.

7.2. Cartas de emplazamiento

26 enero 2023

LA COMISIÓN PIDE A ESPAÑA QUE APLIQUE ADECUADAMENTE EL NUEVO MECANISMO DE RESOLUCIÓN DE LITIGIOS FISCALES DE LA UNIÓN

La Comisión decidió enviar una carta de emplazamiento a España [INFR(2022)2096]⁷⁴ por la transposición incorrecta del mecanismo de resolución de litigios fiscales transfronterizos [Directiva (UE) 2017/1852]⁷⁵. El mecanismo garantiza una resolución más rápida y eficaz de los litigios fiscales entre Estados miembros, lo que ofrecerá una mayor seguridad fiscal a las empresas y las personas sometidas a doble imposición. En su evaluación de la transposición española de la Directiva, la Comisión considera que la legislación nacional de transposición no contempla una serie de características clave de las nuevas normas. España dispone ahora de dos meses para responder a la carta de emplazamiento; en ausencia de una respuesta satisfactoria, la Comisión podría decidir emitir un dictamen motivado.

1 junio 2023

LA COMISIÓN TOMÓ MEDIDAS ADICIONALES CONTRA GRECIA POR INCUMPLIR LA NORMATIVA DE LA UE SOBRE LA FISCALIDAD DE LOS AUTOMÓVILES

La Comisión Europea decidió enviar una carta de emplazamiento adicional a Grecia [INFR(2020)4001]⁷⁶ por no aplicar correctamente la normativa de la UE sobre vehículos de segunda mano adquiridos en

⁷⁴ https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/index.cfm?lang_code=ES&typeOfSearch=false&active_only=0&noncom=0&r_dossier=INFR%282022%292096&decision_date_from=&decision_date_to=&DG=TAXUD&title=&submit=Search

⁷⁵ <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

⁷⁶ [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=true&r_dossier=INFR\(2020\)4001&lang_code=ES](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=true&r_dossier=INFR(2020)4001&lang_code=ES)

otros Estados miembros de la UE. El 23 de septiembre de 2021 se envió a Grecia una primera carta de emplazamiento en relación con su impuesto de matriculación y su impuesto medioambiental sobre dichos vehículos. Desde entonces, Grecia ha ampliado la aplicación del impuesto medioambiental a nuevas categorías de vehículos. Este impuesto medioambiental discrimina entre los vehículos de segunda mano comprados y matriculados en Grecia y los vehículos de segunda mano adquiridos en otros Estados miembros y posteriormente matriculados en Grecia. Así pues, la Comisión amplía ahora el alcance de la infracción teniendo en cuenta las nuevas modificaciones introducidas en la legislación griega. Grecia dispone de dos meses para responder a la carta de emplazamiento adicional. Si no actúa en consecuencia en los próximos dos meses, la Comisión podría decidir enviarle un dictamen motivado.

7.3. Dictámenes motivados

26 enero 2023

LA COMISIÓN INSTÓ A ESPAÑA A TRANSPONER LAS NUEVAS NORMAS SOBRE IMPUESTOS ESPECIALES

La Comisión decidió enviar un dictamen motivado a España [INFR(2022)0074]⁷⁷, por no haber notificado las medidas de transposición al Derecho nacional de la Directiva (UE) 2020/262⁷⁸ por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (versión refundida). Esta Directiva, que deroga y sustituye a la Directiva 2008/118/CE⁷⁹, establece disposiciones comunes aplicables a todos los productos sujetos a impuestos especiales. Prevé una serie de nuevas normas, que serán aplicables a partir del 13 de febrero de 2023; los Estados miembros debían transponer esta Directiva a más tardar el 31 de diciembre de 2021. Hasta la fecha, España no ha notificado ninguna medida de transposición a la Comisión y dispone ahora de dos meses para cumplir la obligación de transposición y notificarlo a la Comisión. En caso contrario, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

19 abril 2023

LA COMISIÓN PIDIÓ A ESPAÑA QUE TRANSPONGA LAS NUEVAS NORMAS DE LA UE SOBRE IMPUESTOS ESPECIALES EN RELACIÓN CON LOS PEQUEÑOS PRODUCTORES Y PRODUCTORES ARTESANALES DE ALCOHOL

La Comisión decidió enviar un dictamen motivado a España (INFR(2022)0075)⁸⁰ por no notificar las medidas de transposición de las nuevas normas de la Unión sobre la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (Directiva (UE) 2020/1151)⁸¹. La Directiva establece un sistema de certificación a escala de la Unión para los pequeños productores y productores artesanales de alcohol, que facilita el acceso de estos a tipos reducidos de impuestos especiales en toda la Unión. El plazo que tenían los Estados miembros para transponer esta Directiva concluyó el 31 de diciembre de 2021. En enero de 2022, la Comisión envió cartas de emplazamiento a once Estados miembros, entre ellos España, porque no habían transpuesto la Directiva. Hasta la fecha, España no ha notificado ninguna medida de transposición a la Comisión y dispone ahora de dos meses para cumplir la obligación de transposición y notificarlo a la Comisión; de no hacerlo, esta podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

⁷⁷ https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/index.cfm?lang_code=ES&typeOfSearch=false&active_only=0&noncom=0&r_dossier=20220074&decision_date_from=&decision_date_to=&DG=TAXUD&title=&submit=Search

⁷⁸ <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2020/262/oj>

⁷⁹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=celex%3A32008L0118>

⁸⁰ https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=false&active_only=0&noncom=0&r_dossier=INFR%282022%290075&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search&lang_code=es

⁸¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32020L1151&qid=1654033477698>

1 junio 2023

LA COMISIÓN PIDIÓ A CHIPRE QUE CUMPLA LA NORMATIVA DE LA UE RELATIVA AL IVA APLICABLE A LA VIVIENDA

La Comisión Europea decidió enviar una carta de emplazamiento a Chipre [INFR(2021)2093]⁸² por no haber cumplido su obligación de aplicar correctamente la normativa de la UE sobre el IVA aplicable a las viviendas adquiridas o construidas en este país. Chipre permite un tipo reducido del IVA del 5% para los primeros 200 m² de las viviendas que utilice el beneficiario como residencia principal y permanente, sin otras limitaciones. La Directiva del impuesto sobre el valor añadido (Directiva 2006/112/CE del Consejo)⁸³ permite a los Estados miembros aplicar un tipo reducido de IVA a la vivienda como parte de una política social. Sin embargo, el amplio ámbito de aplicación de la legislación chipriota y la falta de limitaciones en ella indican que la medida va más allá de ese objetivo. En particular, el tipo reducido se aplica independientemente de los ingresos, los activos y la situación económica del beneficiario, de los miembros de la familia que residan en la vivienda y de la superficie total máxima de la vivienda en cuestión. Por consiguiente, la Comisión considera que Chipre ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva del impuesto sobre el valor añadido. El dictamen motivado de hoy sigue a la carta de emplazamiento enviada por la Comisión a Chipre en julio de 2021⁸⁴. Chipre dispone ahora de dos meses para subsanar las deficiencias detectadas en el presente dictamen motivado. Si Chipre no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

7.4. Remisión al Tribunal de Justicia

19 abril 2023

LA COMISIÓN EUROPEA DECIDE LLEVAR A BÉLGICA ANTE EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA POR NO TRANSPONER CORRECTAMENTE LA DIRECTIVA CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL

La Comisión Europea ha decidido hoy llevar a Bélgica (INFR(2020)2215)⁸⁵ ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por no transponer correctamente la Directiva contra la elusión fiscal (Directiva (UE) 2016/1164)⁸⁶. La Directiva contra la elusión fiscal permite a un Estado miembro en el que está situada una sociedad matriz de una multinacional gravar los beneficios obtenidos por una sociedad extranjera controlada (SEC) en otro Estado miembro. Esto se permite cuando el impuesto pagado por la sociedad extranjera controlada es inferior a la mitad de lo que se pagaría en el Estado miembro de la empresa matriz (norma SEC). Debe concederse a la empresa un crédito fiscal por todos los impuestos que haya pagado en el extranjero. Sin embargo, contrariamente a lo establecido en la Directiva, el Derecho belga no permite al contribuyente deducir de su deuda tributaria el impuesto ya abonado por una sociedad extranjera controlada en el Estado de residencia fiscal. En 2020, la Comisión Europea envió una carta de emplazamiento a las autoridades belgas, seguida de un dictamen motivado en 2021, en el que les instaba a modificar su legislación en un plazo de dos meses. Dado que la respuesta al dictamen motivado de la Comisión no era satisfactoria, la Comisión ha decidido ahora llevar a Bélgica ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Se puede acceder en línea al comunicado completo de prensa⁸⁷.

⁸² [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=true&r_dossier=INFR\(2021\)2093&lang_code=ES](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=true&r_dossier=INFR(2021)2093&lang_code=ES)

⁸³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A02006L0112-20201212>

⁸⁴ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/inf_21_3440

⁸⁵ https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=false&active_only=0&noncom=0&r_dossier=20202215&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search&lang_code=es

⁸⁶ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?qid=1590661254799&uri=CELEX:32016L1164>

⁸⁷ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip_23_2131

8. Tribunal de Justicia de la UE

28 febrero 2023 - Sentencia de la Gran Sala del Tribunal de Justicia en un asunto prejudicial británico sobre el IVA, relacionado con la plataforma «Only Fans», (asunto C-695/20⁸⁸ Fenix International; véase el comunicado de prensa sobre las conclusiones⁸⁹)

Fenix, entidad registrada a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en el Reino Unido, opera la plataforma en línea «Only Fans», que se dirige a «usuarios» de todo el mundo, que pueden ser «creadores» o «seguidores». Los creadores publican en sus respectivos perfiles contenidos como, por ejemplo, fotos y vídeos y también pueden retransmitir vídeos en directo a sus seguidores y enviarles mensajes privados. Estos últimos pueden acceder a esos contenidos mediante el pago de un determinado importe y tienen además la posibilidad de dar propinas o de hacer donaciones al perfil de los creadores sin contrapartida alguna.

Fenix cobra y distribuye los pagos efectuados por los seguidores y aplica a los creadores un cargo del 20% de los importes abonados por sus seguidores a través de una deducción. En relación con los pagos objeto del presente asunto, Fenix cobró y declaró el IVA sobre una base imponible consistente en el cargo del 20%.

Al estimar que Fenix no debería haber abonado el IVA sobre la base del cargo del 20%, sino de la totalidad de los importes pagados por los seguidores, la Administración Tributaria británica le notificó, en abril de 2020, las liquidaciones correspondientes al IVA adeudado.

Fenix interpuso un recurso ante el Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios) (Reino Unido) contra la decisión de la administración tributaria, mediante el que impugnó la validez de la base jurídica de las liquidaciones controvertidas. Habida cuenta del concepto de «poder de ejecución» de que disfruta el Consejo al amparo del Tratado FUE y de la Directiva del IVA, el tribunal británico pregunta al Tribunal de Justicia acerca de la validez de la disposición del Reglamento de Ejecución de dicha Directiva que establece que un intermediario en línea entre prestadores de servicios y sus clientes está obligado en principio a pagar el IVA.

4 mayo 2023 - Conclusiones de la Abogada General en los asuntos C-454/21 P | Engie Global LNG Holding y otros/Comisión y C-451/21 P | Luxemburgo/Comisión

Decisiones fiscales anticipadas: en opinión de la Abogada General Kokott, la Comisión incurrió en error al declarar que Luxemburgo había otorgado al grupo Engie ayudas de Estado ilegales en forma de ventajas fiscales.

Mediante Decisión de 20 de junio de 2018, la Comisión declaró que Luxemburgo había otorgado ayudas ilegales al grupo Engie con ocasión de diversas reestructuraciones operadas en dicho Estado.

Según la Comisión, el grupo fue objeto de un trato fiscal con arreglo al cual, en definitiva, la práctica totalidad de los rendimientos obtenidos por dos sociedades filiales en Luxemburgo quedaban libres de tributación. En efecto, a pesar de que las sociedades filiales operativas solo estaban sujetas a una baja tributación sobre una base imponible reducida previamente acordada, las sociedades matrices disfrutaban de una exención de los rendimientos de participaciones obtenidos (exención fiscal de los beneficios distribuidos intragrupo). Ello implicaba la concesión al grupo Engie de una ventaja selectiva como resultado de una excepción a la legislación fiscal luxemburguesa. Y es que, según la Comisión, el De-

⁸⁸ <https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-695/20>

⁸⁹ <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2022-09/cp220151es.pdf>

recho nacional ha establecido un principio de correspondencia en la materia (a saber, la exención fiscal en la sociedad matriz presupone necesariamente la previa tributación en la sociedad filial). Además, consideró que la Administración tributaria había decidido indebidamente no aplicar una disposición relativa a la prevención de los abusos.

El Tribunal General, que conoció de los recursos interpuestos por el grupo Engie y por Luxemburgo, confirmó las conclusiones de la Comisión en su totalidad y los desestimó⁹⁰. El grupo Engie y Luxemburgo interpusieron ante el Tribunal de Justicia sendos recursos de casación contra la sentencia del Tribunal General.

En sus conclusiones, la Abogada General Juliane Kokott propone al Tribunal de Justicia que estime los recursos y, por tanto, que anule la sentencia del Tribunal General y la Decisión de la Comisión.

La Sra. Kokott señala, en primer término, que las decisiones fiscales anticipadas no son *per se* ayudas ilegales. Son instrumentos importantes para garantizar la seguridad jurídica. A su modo de ver, no plantean problemas en lo que se refiere al Derecho de ayudas de Estado, en la medida en que sean aplicables a todos los contribuyentes y sean conformes con la correspondiente legislación fiscal nacional, que constituye el único marco de referencia.

En este caso, la Abogada General entiende que la Comisión y el Tribunal General partieron, de entrada, de un marco de referencia equivocado. En efecto, consideraron que la legislación fiscal luxemburguesa en vigor contenía un principio de correspondencia, según el cual, para que los rendimientos de participaciones queden exentos en la sociedad matriz es necesario que los beneficios de los que proceden hayan tributado en la sociedad filial. La Abogada General opina sin embargo que dicha relación **no parece evidente**, y que su existencia no puede deducirse de una interpretación de la legislación luxemburguesa simplemente porque ello podría resultar eventualmente más conveniente. Según la Abogada General, las instituciones de la Unión no pueden configurar un régimen fiscal ideal a través del Derecho en materia de ayudas de Estado.

La Sra. Kokott propugna, además, en cualquier caso, un criterio de apreciación restringido respecto de las decisiones fiscales de las autoridades tributarias, que se limite a un control de verosimilitud. Señala que no toda decisión fiscal anticipada incorrecta constituye una ventaja selectiva, sino que solo podría constituir una ventaja de este tipo, y ser considerada una ayuda de Estado ilegal, una decisión fiscal anticipada manifiestamente errónea en favor del contribuyente. De lo contrario, la Comisión se convertiría *de facto* en una oficina tributaria suprema, y los órganos jurisdiccionales de la Unión, al controlar las decisiones de la Comisión, en tribunales supremos de lo tributario, en menoscabo de la autonomía fiscal de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos no armonizados. Para la Abogada General, las decisiones fiscales anticipadas de este asunto no son manifiestamente erróneas.

La Abogada General estima que el criterio de apreciación también debe limitarse a un control de verosimilitud en el marco del control, a la luz del Derecho en materia de ayudas de Estado, de la aplicación por las autoridades fiscales nacionales de las disposiciones generales que tratan de prevenir los abusos. Solo podrá considerarse que se ha incurrido manifiestamente en una aplicación errónea si no hay una explicación verosímil de por qué, en el asunto en cuestión, no existe abuso en esta materia. Pues bien, **la Abogada General entiende que, en el presente asunto, ni ha resultado manifiesto ni la Comisión ha demostrado que se haya dado una aplicación abusiva de las opciones fiscales que contempla el Derecho luxemburgués.**

⁹⁰ Sentencia de 12 de mayo de 2021, Luxemburgo y otros/Comisión, T-516/18 y T-525/18 (véase el comunicado de prensa n.º 80/21). <https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=T-516/18>

17 mayo 2023 - Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Octava) en el asunto C-365/22, Tribunal de Casación, Bélgica⁹¹

El Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara: El artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que los automóviles que están definitivamente al final de su vida útil y son adquiridos por una empresa de una de las personas enumeradas en el artículo 314 de esa Directiva al objeto de ser vendidos «para la extracción de sus piezas», sin que estas hayan sido separadas de ellos, constituyen bienes de ocasión a efectos del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la citada Directiva, cuando, por un lado, aún contienen piezas que conservan las funcionalidades que poseían en estado nuevo, de manera que puedan ser reutilizadas directamente o previa reparación, y, por otro lado, ha quedado acreditado que dichos vehículos han permanecido en el ciclo económico que les era propio como consecuencia de esa reutilización de las piezas.

8 junio 2023 - Conclusiones de la Abogada General en el asunto C-457/21 P, Comisión Europea contra Gran Ducado de Luxemburgo, Amazon.com, Inc., Amazon EU S.à.r.l.⁹²

La abogada general Juliane Kokott dijo que dado que la Comisión no partió del Derecho luxemburgués (en su caso, en relación con la práctica administrativa entonces observada en Luxemburgo) como marco de referencia pertinente para examinar la existencia de una ventaja selectiva, las constataciones formuladas en la Decisión controvertida adolecen de error. El Tribunal General anuló acertadamente la Decisión controvertida de la Comisión (si bien por motivos distintos de aquellos en los que se basó). Por consiguiente, el primer motivo formulado por la Comisión es infundado.

La Comisión ha estado perdiendo una serie de desafíos legales por su cruzada fiscal de alto perfil contra las empresas, muchas de ellas gigantes TIC.

Amazon y Luxemburgo ganaron la primera ronda de su recurso legal contra la orden de la empresa de comercio electrónico de pagar un impuesto estimado de 250 millones de euros.

22 junio 2023 - Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta), en el asunto C-833/21, Audiencia Nacional, España⁹³

El Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara: El artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, debe interpretarse en el sentido de que una normativa nacional que establece la imposición sobre el carbón destinado a la producción de electricidad cumple el requisito, contenido en esa disposición, de que el impuesto debe establecerse «por motivos de política medioambiental» cuando existe un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición en cuestión o cuando este gravamen, sin tener una finalidad meramente presupuestaria, se concibe, por lo que respecta a su estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita lograr una mayor protección del medio ambiente.

⁹¹ <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=273791&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=23995886>

⁹² <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=274428&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1950882>

⁹³ <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=274871&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=23995886>

9. Artículos y publicaciones

Tackling offshore tax evasion and avoidance: progress has been made, but this is not enough⁹⁴, Apostolos Thomadakis

El texto analiza el tema de la evasión y elusión fiscal en el extranjero, destacando cómo conduce al incumplimiento fiscal, la pérdida de ingresos, la injusticia económica y el lavado de dinero. Este es un problema que requiere un fuerte compromiso y coordinación internacional. Para abordar este problema, la OCDE ha negociado un conjunto de marcos de intercambio de información, siendo el Common Reporting Standard (CRS) un marco histórico que permite el intercambio automático de información con las autoridades fiscales. El progreso realizado ha sido sustancial, pero no es suficiente. La implementación debe hacerse cumplir, no solo con el intercambio automático de información, sino también en el contexto de los registros de beneficiarios finales. Los marcos de intercambio de información deben adaptarse a las realidades actuales y debe haber una ampliación de los activos bajo su alcance. Las autoridades tributarias deben estar equipadas con todas las herramientas y reglas necesarias que les permitan identificar los riesgos de cumplimiento tributario y procesar los datos recopilados. Debe fortalecerse la cooperación internacional y la comunicación entre jurisdicciones y diferentes emisores de normas.

El artículo analiza los cambios que se han producido en el intercambio de información tributaria en los últimos quince años. Destaca que inicialmente hubo un intercambio muy limitado de información fiscal, lo que facilitó a los contribuyentes ocultar información a las autoridades pertinentes. Sin embargo, se han lanzado varias iniciativas en el campo del intercambio internacional de información fiscal, gracias al consenso de la comunidad internacional y una fuerte voluntad política.

El Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal fue uno de los primeros pasos hacia la cooperación fiscal. Permitió establecer relaciones de cooperación e intercambio de información entre 147 jurisdicciones sin tener que celebrar acuerdos bilaterales. El artículo también menciona que una iniciativa para combatir la evasión fiscal a nivel mundial se tomó después de la crisis financiera mundial en 2009, que obligó a los paraísos fiscales a firmar tratados bilaterales que prevén el intercambio de información bancaria.

El artículo explica además que el intercambio de información previa solicitud (EOIR) fue un gran paso adelante, pero aún existía una limitación importante, ya que solo se podía iniciar una solicitud si ya había una indicación de incumplimiento. Por lo tanto, las discusiones se desplazaron hacia el intercambio automático de información (AEOI), lo que significa un intercambio sistemático sin ser desencadenado por una solicitud de otra jurisdicción. El CRS se desarrolló en 2014, exhortando a las jurisdicciones a obtener información de sus instituciones financieras e intercambiarla automáticamente con otras jurisdicciones anualmente.

Impuesto al salmón noruego⁹⁵

A medida que los precios del salmón noruego continuaron subiendo lentamente durante mayo de 2023, varios partidos políticos llegaron a un acuerdo con respecto a un nuevo impuesto a la renta de recursos en la acuicultura en el país escandinavo.

Según el último índice Nasdaq Salmon, los precios del salmón superior fresco del Atlántico, eviscerado con cabeza, aumentaron a NOK 109,10 (USD 9,78, EUR 9,17) por kilogramo durante la última semana de

⁹⁴ Este texto se basa en las discusiones mantenidas durante una conferencia de medio día organizada por ECMI-CEPS en cooperación con la Misión del Reino Unido ante la Unión Europea sobre «Abordar la evasión y elusión fiscal en el extranjero», el 21 de marzo de 2023.

⁹⁵ <https://www.seafoodsource.com/news/supply-trade/norwegian-salmon-prices-continue-to-increase>

mayo, un aumento del 0,44% con respecto al precio promedio de la semana anterior de NOK 108,61 (USD 9,71, EUR 9,12).

Mientras tanto, los partidos gobernantes actuales de Noruega, el Partido Laborista y el Partido del Centro, llegaron a un acuerdo con los partidos Venstre y Pasientfokus sobre el impuesto al salmón propuesto en el país, reduciendo la tasa al 25 por ciento del 40 por ciento propuesto originalmente.

Desde su anuncio, el impuesto al salmón ha provocado un efecto escalofriante entre la industria de la acuicultura del salmón en Noruega, con empresas que despiden trabajadores, cancelan las compras de permisos de cultivo, así como las compras de capacidad de licencia. Grieg Seafood, una de las principales empresas de cultivo de salmón del país, calificó la nueva tasa impositiva como «significativamente mejor» que la inicial.

«Grieg Seafood estudiará los detalles del impuesto final cuando se hayan hecho públicos y evaluará todas las inversiones que se suspenden a la luz del impuesto final», dijo la compañía.

Reducir el IVA de las bicicletas⁹⁶

En febrero de 2023, el Parlamento Europeo pidió a los Estados miembro de la Unión Europea que rebajen los tipos del IVA con los que gravan la venta, el alquiler y la reparación de bicicletas, ya sean eléctricas o convencionales.

Una medida que, de momento, solo ha llevado a cabo Portugal, que este enero redujo del 23% al 6% su gravamen, convirtiéndose así en el primer país de la UE en hacerlo, según la Federación Europea de Ciclistas, después de que, en 2021, los gobiernos de los Veintisiete acordasen flexibilizar las normas del IVA para que las bicicletas, entre otros productos, pudiesen contar con tipos reducidos.

Ahora, esta reivindicación forma parte de una resolución aprobada a mano alzada por la Eurocámara, y que, esencialmente, insta a la Comisión Europea a crear por primera vez en la historia una estrategia para fomentar el uso de la bicicleta a nivel comunitario.

Según la impulsora de la resolución, la eurodiputada francesa Karima Delli, que preside del comité de Transportes del Parlamento Europeo, esta eventual estrategia «convertirá la bici en un verdadero medio de transporte cotidiano, al mismo nivel que el coche o el metro».

El texto aprobado por el pleno pide al Ejecutivo comunitario que se establezca el objetivo de duplicar, de aquí a 2030, el número de kilómetros que los ciudadanos europeos recorren en bicicleta.

El papel de la política tributaria en el control de la inflación y la promoción del crecimiento sostenible en el contexto de la recuperación económica

El 23 de mayo de 2023, el Subcomité FISC del Parlamento Europeo organizó una audiencia pública sobre «El papel de la política tributaria en el control de la inflación y la promoción del crecimiento sostenible en el contexto de la recuperación económica».

Ricardo Martner, Comisionado de la Comisión Independiente para la Reforma de la Tributación Internacional de Empresas (ICRICT) y ex Economista Jefe de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe de las Naciones Unidas (CEPAL), dijo que la batalla contra la pandemia mundial y el aumento

⁹⁶ <https://euroefe.euractiv.es/section/consumo/news/el-parlamento-europeo-pide-a-los-estados-reducir-el-iva-de-las-bicicletas/>

de los precios de los alimentos y la energía ha dejado vulnerables a muchos gobiernos, llenándolos de enormes deudas que asumieron a medida que caían los ingresos fiscales.

La pregunta es cómo podrían los Estados responder a este contexto a través de políticas tributarias. Hay que tomar una decisión: pueden optar por programas de austeridad, recortar la financiación de los servicios públicos y la inversión pública, aumentar la contribución de los más pobres a través de impuestos al consumo mejorados por la inflación y poner en riesgo el crecimiento económico con un menor gasto público e inversión. O pueden decidir aumentar los impuestos a quienes hasta ahora no han pagado su parte justa: las multinacionales y los superricos, muchos de los cuales también se han beneficiado de la crisis⁹⁷.

Por su parte, Marcel Olbert, Profesor Asistente de Contabilidad en la London Business School, habló sobre la fiscalidad de las empresas durante la crisis, en particular, las normas sobre pérdidas fiscales que son relevantes cuando las empresas están teniendo pérdidas durante la crisis económica. A continuación, abordó la reforma tributaria global o más específicamente, los Pilares uno y dos del acuerdo OCDE, incluida la tasa impositiva mínima, que pretende atajar la evasión fiscal de las empresas multinacionales, y concluyó su exposición hablando sobre los impuestos al carbono, su efectividad y el impacto corporativo⁹⁸.

Por último, Anne-Laure Delatte, economista del Instituto Francés de Investigaciones Científicas (CNRS), y miembro del OFCE-Sciences (Observatoire Français des Conjonctures Economiques), indicó que la política fiscal no es la mejor opción para luchar contra la inflación, pero puede ayudar a absorber los efectos perjudiciales de la inflación en el bienestar de los hogares. Y añadió que la política fiscal es la primera mejor política para luchar contra la crisis climática, pero para hacerlo, se necesita una reforma⁹⁹.

En esta dirección se puede encontrar un documento de contexto elaborado por el Servicio de Investigación del Parlamento Europeo (EPRS)¹⁰⁰.

⁹⁷ <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/270487/Ricardo%20Martner%20Statement.pdf>

⁹⁸ <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/270489/Marcel%20Olbert%20Statement.pdf>

⁹⁹ <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/270492/Anne-Laure%20Delatte%20Statement.pdf>

¹⁰⁰ [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2022/733710/EPRS_ATA\(2022\)733710_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2022/733710/EPRS_ATA(2022)733710_EN.pdf)

Entrevista



«Presentación del nuevo formato de la revista ZERGAK en su treinta aniversario, por la Viceconsejera de Hacienda del Gobierno Vasco»

Itziar Agirre Berriotxoa, Viceconsejera de Hacienda del Gobierno Vasco

Zergak es una revista que edita el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) desde 1993 y que aborda principalmente temas relacionados con la fiscalidad, con una orientación especial hacia la fiscalidad del País Vasco.

Itziar Agirre Berriotxoa, Viceconsejera de Hacienda del Gobierno Vasco, es la presidenta del OCTE, en el que participan también las Haciendas Forales y preside asimismo el consejo de redacción de la revista *Zergak* por lo que es la persona idónea para explicarnos el nuevo enfoque que se proyecta, coincidiendo con el 30 aniversario de su primera edición.



Itziar Agirre Berriotxoa, Viceconsejera de Hacienda del Gobierno Vasco

Hola Itziar, para comenzar y pensando en aquellas personas que no conocen la revista Zergak, ¿podrías hacernos una breve presentación sobre su origen y objetivos y sobre su evolución en los 30 años de historia?

La idea de publicar la revista *Zergak* surge en el seno del OCTE. Fue por tanto una decisión conjunta del Gobierno Vasco y las Diputaciones Forales, que son las instituciones que tienen representación en este órgano, creado en el marco de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal.

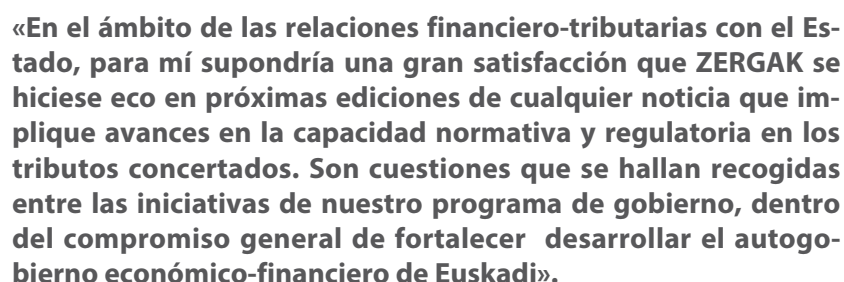
Cuando nació, en 1993, perseguía convertirse en un instrumento de carácter público de información y formación en materia tributaria circunscrito especialmente al ámbito territorial de Euskadi, en un contexto en el que se entendió que existía un espacio no cubierto por otras publicaciones periódicas de similar orientación y que para las instituciones representadas en el OCTE era de interés llenar.

Si bien, en cuanto a la forma, ha experimentado algunos cambios a lo largo de su recorrido, el más significativo, la evolución en 2011 desde un formato en papel a un formato digital, su objeto, estructura y contenidos preferentes no han variado sustancialmente a lo largo de estos años, en los que la línea editorial ha dado prioridad a las informaciones, artículos, estudios o reflexiones que tienen como referente el Concierto Económico y las peculiaridades de nuestros sistemas tributarios. Asimismo, ha servido de plataforma de difusión de la actividad tributaria de las instituciones forales y se ha prestado especial atención en la revista a trabajos y referencias a la política tributaria comunitaria y a la armonización fiscal en el seno de la UE, todo ello priorizando el tratamiento de temas concordantes con la coyuntura tributaria y las expectativas de futuro en el campo fiscal.

En definitiva, durante estos 30 años, la revista *Zergak* ha dado la oportunidad de difundir sus trabajos y reflexiones, relacionadas con la materia tributaria y especialmente con el Concierto Económico y los sistemas tributarios forales, a un nutrido grupo de autores y colaboradores, tanto del ámbito público como privado, del mundo académico y del sector de la administración. Adicionalmente, la revista ha servido de canal desde el que dar a conocer y profundizar en el conocimiento del sistema tributario vasco configurado en el marco del Concierto.

¿Por qué ahora un cambio en la revista?

Lo cierto es que llevábamos ya un tiempo valorando una transformación para adaptarnos a las tendencias más actuales en cuanto a formato y diseño y, sobre todo, para ir más alineados con los nuevos hábitos de consumo de información en la era digital. Es una reflexión que veníamos haciendo y que perfectamente podía haber culminado con un cambio anteriormente, incluso hace unos años. Probablemente el 30 aniversario ha servido de acicate, de elemento activador de una decisión que ya estaba tomada y que solo necesitaba su concreción al contexto administrativo, asignado los recursos necesarios y la programación correspondiente para ser ejecutada.



«En el ámbito de las relaciones financiero-tributarias con el Estado, para mí supondría una gran satisfacción que ZERGAK se hiciese eco en próximas ediciones de cualquier noticia que implique avances en la capacidad normativa y regulatoria en los tributos concertados. Son cuestiones que se hallan recogidas entre las iniciativas de nuestro programa de gobierno, dentro del compromiso general de fortalecer desarrollar el autogobierno económico-financiero de Euskadi».

¿Cuáles son las claves que definen en el nuevo diseño de *Zergak* ese acercamiento a las nuevas tendencias de consumo de información?

Nos decantamos por una difusión en modo boletín electrónico o newsletter que creemos va a ser más atractivo y eficaz y adaptado a un público cada vez más competente en el uso del medio digital. Esperamos que con el nuevo diseño se amplíe su alcance, sobre todo por la capacidad que este tipo de herramientas de comunicación aporta para seleccionar los contenidos concretos que pueden ser de interés para cada persona.

Todo ello lo acompañamos de un diseño nuevo, más moderno, de imagen reconocible y que gana en accesibilidad para llegar más fácilmente a la información que interesa. Además, pensamos en apostar por un estándar de artículos y colaboraciones de extensión más reducida, sin que esto vaya en detrimento de su interés y actualidad.

Te has referido a la imagen reconocible identificativa de la nueva versión de *Zergak*. ¿Qué nos puedes decir al respecto? ¿Tiene algún significado especial?

Efectivamente la imagen que hemos elegido para identificar la revista tiene un significado que encaja a la perfección con su origen y sus fundamentos. Los aficionados al monte, sobre todo de Euskadi, podrán reconocer sin duda que se trata de un paraje próximo a la cima del monte Besaide. Es una pequeña cumbre de 564 m que se encuentra entre dos montes muy conocidos: Udalaiz y el Anbotu. La particularidad de este lugar estriba en que en su cima se ubica un mojón de tres límites que se convierte en referente de la unión de los tres territorios de Euskadi: Araba, Bizkaia y Gipuzkoa. Representa por tanto a la perfección el enfoque territorial preferente de la revista y la composición del órgano que la edita, el OCTE, cuya misión principal consiste en impulsar la armonización, coordinación y colaboración entre las Diputaciones Forales de los tres territorios históricos del País Vasco.

En cuanto a la línea editorial, ¿se proyecta algún cambio respecto al enfoque actual?

Realmente los cambios más significativos son los que ya he señalado, principalmente de diseño, porque la estructura y las preferencias de contenido no está previsto que varíen de forma significativa. Hay algunos cambios, sí, porque hemos revisado todas las secciones desde la perspectiva de su utilidad e interés para el colectivo de las personas destinatarias y, a partir de esta revisión, hemos suprimido o reubicado algunos contenidos y hemos reformulado otros. En todo caso, la sección nuclear de la revista y la que creo que aporta un valor diferencial seguirá siendo la sección de artículos y colaboraciones. En ella la prioridad temática es el Concierto Económico y los sistemas tributarios forales, sin renunciar a abordar cuestiones de naturaleza tributaria de otros ámbitos territoriales y competenciales o temas de índole no estrictamente tributaria, pero con fuerte relación con esta como puede ser la materia financiera.

Respecto a esta sección, por una parte, como he señalado antes, vamos a orientar a los autores que quieran colaborar en *Zergak* hacia un formato estándar de menor extensión y por otra, se mantiene el compromiso del consejo de redacción de *Zergak* de reforzar la divulgación en euskera de los artículos y colaboraciones en materia tributaria y financiera que constituyen el foco principal de la revista. Asimismo, se reafirma el compromiso con el enfoque tributario desde la perspectiva de género, concretado en la intención de publicar al menos un artículo cada año con esta temática.

En relación con el resto de secciones, en el nuevo diseño de *Zergak*, con carácter general, hemos optado por aligerar contenidos de forma que, en aquellos casos, como la producción normativa tributaria publicada o las resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico, en los que la información ya se difunde en la propia página web del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco, nos ha parecido una solución más lógica y eficiente redirigir a los contenidos de la propia página web.

¿Cuál será la periodicidad?

En principio hemos decidido mantener la misma periodicidad semestral, con dos números al año, en julio y en diciembre. Pero nos reservamos la posibilidad de evolucionar en un futuro hacia una frecuencia anual mayor, en función de la valoración que hagamos de las primeras ediciones. Recuerdo que originalmente y durante algunos periodos la periodicidad fue cuatrimestral, con tres números al año.

Por último, aprovechando su condición de Viceconsejera de Hacienda del Gobierno Vasco y los cargos que ostenta en los principales órganos colegiados de representación institucional con funciones en el ámbito fiscal y tributario, como la Comisión Mixta del Concierto Económico, el Consejo Vasco de Finanzas Públicas y el OCTE, ¿puede referirnos algunas cuestiones del ámbito de su competencia que aspira a que se acometan o resuelvan en un futuro cercano y que le gustaría ver reflejadas en próximas entregas de la revista?

En el ámbito de las relaciones financiero-tributarias con el Estado, para mí supondría una gran satisfacción que ZERGAK se hiciese eco en próximas ediciones de cualquier noticia que implique avances en la capacidad normativa y regulatoria en los tributos concertados. Son cuestiones que se hallan recogidas entre las iniciativas de nuestro programa de gobierno, dentro del compromiso general de fortalecer y desarrollar el autogobierno económico-financiero de Euskadi. En particular, recalco dos cuestiones que están en la agenda: por un lado, la concertación del impuesto por el que se transpone la Directiva (UE) 2022/2523 por el que se establece el impuesto complementario que permita alcanzar el tipo mínimo global del 15% en las rentas de los contribuyentes a los que afecta dicha Directiva, que garanticen un papel prevalente de las instituciones vascas, así como una provisión suficiente y ecuánime de los recursos financieros adicionales que se obtengan de esa fuente; por otro lado, convencer a la Administración del Estado y llevar a la Comisión Mixta del Concierto Económico un acuerdo que articule la participación directa de los órganos forales en la aplicación de los tributos en el ámbito cada vez más activo de las relaciones tributarias de carácter europeo e internacional, en coherencia con el respeto a las competencias atribuidas en esta materia a las instituciones competentes de los Territorios Históricos.

En la esfera de las relaciones internas entre las instituciones vascas, en el ámbito del OCTE para mí sería gratificante cualquier noticia sobre acciones o iniciativas que supongan un avance en la armonización, coordinación y colaboración fiscal. En este sentido, en coherencia con lo recogido en el programa de gobierno 2020-2024, poder ver culminados los compromisos programáticos que, de forma transversal, mencionan la política fiscal para los ámbitos de la movilidad eléctrica, la vivienda, la cultura, el medio ambiente... sería una gran noticia a difundir en los próximos números de esta revista *Zergak*.

Por último, sin duda me alegraría mucho poder difundir en la revista *Zergak* que hemos llegado a más centros educativos que este pasado curso escolar 2022/2023 en nuestro programa de educación tributaria, que llevamos a cabo de forma conjunta con las Diputaciones Forales y que se enmarca entre las acciones preventivas preferentes en el Plan Conjunto de Lucha con el Fraude Fiscal.

Consultas tributarias



Consultas vinculantes OCTE

N.º Acuerdo	Concepto tributario	Asunto objeto de consulta	Texto
2022.8.3.2	IRPF	Sobre la exención de tributación en el IRPF y el sometimiento a retención de determinadas rentas percibidas por personal investigador en formación en virtud de contratos predoctorales financiados por ayudas convocadas por la Administración.	Enlace acceso a texto
2023.1.3.1	IRPF	Sobre la exención de tributación en el IRPF de determinadas subvenciones otorgadas a la instalación fotovoltaica para el autoconsumo en una vivienda habitual y sobre la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual a los importes destinados a la financiación de la instalación del sistema fotovoltaico de autoconsumo residencial.	Enlace acceso a texto
2023.1.3.2	ISD	Tratamiento tributario a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de dos operaciones realizadas por una persona física en favor de sus hijos: i) donación mediante un ingreso bancario y ii) condonación de un préstamo, con carga hipotecaria sobre una vivienda propiedad de uno de sus hijos de la que la consultante es la prestamista.	Enlace acceso a texto

CONSULTA 2022.8.3.2 – IRPF. Sobre la exención de tributación en el IRPF y el sometimiento a retención de determinadas rentas percibidas por personal investigador en formación en virtud de contratos predoctorales financiados por ayudas convocadas por la Administración.

Hechos planteados

El Gobierno Vasco-Eusko Jaurlaritza publica ayudas para la formación de personal investigador no doctor. Las Ordenes mediante las que se convocan algunas de estas ayudas y, sobre las que versa la consulta son:

1. Ayudas del programa Ikertalent. Orden de 7 de julio de 2021, de la Consejera de Desarrollo Económico, Sostenibilidad y Medio Ambiente, por la que se convocan ayudas de formación a personal investigador y tecnólogo para 2021, en el ámbito científico-tecnológico y empresarial del sector agrario, pesquero y alimentario (Programa Ikertalent). Decreto 115/2021, de 23 de marzo, por el que se regulan las ayudas de formación a personal investigador y personal tecnólogo en el ámbito científico-tecnológico y empresarial del sector agrario, pesquero y alimentario (Programa Ikertalent).
2. Gobierno vasco Predoctoral. Orden de 13 de julio de 2021, del Consejero de Educación, por la que se establecen las bases de la convocatoria de las ayudas nuevas y renovaciones para el Programa Predoctoral de Formación de Personal Investigador no Doctor correspondiente al curso 2021-2022.
3. Orden de 13 de octubre de 2021, del Consejero de Educación, por la que se convocan ayudas para estancias en centros distintos al de aplicación del Programa Predoctoral en Formación de Personal Investigador.
4. Orden de 7 de septiembre de 2021, del Consejero de Educación, por la que se convocan ayudas para apoyar las actividades de grupos de investigación del sistema universitario vasco para los años 2022-2025.
5. Orden de 8 de marzo de 2021, de la Consejera de Desarrollo Económico, Sostenibilidad y Medio Ambiente, por la que se regulan las ayudas para el desarrollo de proyectos de I+D, mediante la contratación de personas doctoradas y la realización de doctorados industriales en la Comunidad Autónoma del País Vasco-Programa Bikaintek.
6. Orden de 15 de septiembre de 2021, del Consejero de Educación, por la que se convocan ayudas para la realización de Proyectos de Investigación Básica y/o Aplicada para el periodo 2022-2024 y ayudas a la Investigación e Innovación Tecnológica, con cargo a los fondos previstos para acciones Universidad-Empresa, para el periodo 2022-2023.

Cuestión planteada

Se solicita interpretación de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta, conforme a la cual se indique expresamente si las percepciones que reciben las personas investigadoras en formación en virtud de contratos predoctorales financiados por las ayudas convocadas por la Administración General de la Comunidad Autónoma de Euskadi y que son objeto de consulta, se encuentran exentas de tributación en el IRPF y, en consecuencia, procede o no que sean sometidas a retención.

Contestación

De acuerdo con la documentación aportada por la entidad consultante, las ayudas consultadas se pueden clasificar en dos grupos. El primer grupo (ayudas 1, 2 y 3) recoge las ayudas predoctorales individuales de formación de personal investigador para la financiación de contratos predoctorales.

Se excluye de este «primer grupo» de análisis el Programa de Formación a Personal Tecnólogo recogido en el artículo 2.b) del Decreto 115/2021 (Programa Ikertalent). Este programa se estudiará de manera separada por tener unas características diferentes a los demás.

El segundo grupo (ayudas 4, 5 y 6) integra las ayudas públicas que ofrecen financiación a otras entidades subvencionando globalmente diversos proyectos de investigación.

En lo que respecta al primer grupo, el artículo 21 de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación señala que el contrato predoctoral «tendrá por objeto la realización de tareas de investigación, en el ámbito de un proyecto específico y novedoso, por quienes estén en posesión del Título de licenciado, ingeniero, arquitecto, graduado universitario con grado de al menos 300 créditos ECTS (European Credit Transfer System) o máster universitario, o equivalente, y hayan sido admitidos a un programa de doctorado. Este personal tendrá la consideración de personal investigador predoctoral en formación». Además, el contrato predoctoral deberá cumplir el resto de los requisitos recogidos en el artículo 21 de la citada Ley.

Respecto a la tributación de las cantidades abonadas en concepto de ayuda predoctoral de formación de personal investigador, y su posible exención, el apartado 9 del artículo 9 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF, en adelante) dispone que estarán exentas:

«Las becas públicas y las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación la normativa reguladora del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, percibidas para cursar estudios, tanto en España como en el extranjero, en todos sus niveles y grados del sistema educativo, hasta el tercer ciclo universitario.

Asimismo, estarán exentas las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos y fundaciones bancarias mencionadas en el párrafo anterior para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 103/2019, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador predoctoral en formación, así como las otorgadas por aquellas con fines de investigación al personal funcionario y demás personal al servicio de las Administraciones Públicas y al personal docente e investigador de las Universidades.»

Por tanto, dado que el primer grupo de ayudas objeto de consulta son ayudas concedidas individualmente por una entidad pública para la realización de tareas de investigación, debemos analizar su posible exención como beca para investigación en el ámbito del citado Real Decreto 103/2019, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador predoctoral en formación, tal y como se desprende de lo dispuesto en el transcrito artículo 9.9 de la Norma Foral 33/2013 IRPF.

El mencionado Real Decreto 103/2019, en su artículo 1, señala lo siguiente:

«1. Este real decreto tiene por objeto desarrollar el régimen jurídico de la relación laboral establecida mediante el contrato predoctoral previsto en el artículo 21 de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, cuando se suscribe entre el personal investigador predoctoral en formación y las entidades públicas recogidas en el artículo 20.2 de dicha ley, o las privadas a que se refiere la disposición adicional primera de la misma.

2. A los efectos previstos en el apartado anterior, tienen la condición de personal investigador predoctoral en formación todas aquellas personas que estén en posesión del Título de licenciado, ingeniero, arquitecto, graduado universitario con grado de al menos 300 créditos ECTS (European Credit Transfer System) o master universitario, o equivalente, que hayan sido admitidas a un programa de doctorado cuyo objeto es, como establece el Real Decreto 99/2011, de 28 de enero, por el que se regulan las enseñanzas oficiales de doctorado, el desarrollo de los distintos aspectos formativos del doctorando y el establecimiento de los pro-

cedimientos y líneas de investigación para el desarrollo de la tesis, y estén adscritas a las entidades citadas en el apartado anterior mediante la modalidad de contratación predoctoral descrita en el artículo 21 de la Ley 14/2011, de 1 de junio.»

Y en su artículo 2 dispone que:

«1. Este real decreto será de aplicación a cualquier contratación predoctoral según la modalidad y condiciones definidas en el artículo anterior, con independencia de la naturaleza pública o naturaleza privada de la entidad contratante. Todas las contrataciones se adecuarán a las previsiones del contrato predoctoral cuya regulación básica se contiene en la Ley 14/2011, de 1 de junio, y que se desarrolla en este real decreto.

2. La contratación predoctoral según la modalidad y condiciones definidas en el artículo anterior deberá respetar los principios de publicidad, igualdad, mérito y capacidad en la concesión de las ayudas o en los procesos selectivos correspondientes.

3. No estará incluida en este real decreto la actividad de las personas en posesión el título de licenciado, ingeniero, arquitecto o grado universitario beneficiarias de ayudas dirigidas al desarrollo y especialización científica y técnica no vinculadas a estudios oficiales de doctorado, o que hayan sido contratadas bajo cualquier otra modalidad diferente a la modalidad predoctoral del artículo 21 de la Ley 14/2011, de 1 de junio.»

Así, de acuerdo con la normativa transcrita, y para que opere la exención en el ámbito de las personas investigadoras predoctorales, es necesario que:

1. Se trate de una beca pública, de una beca concedida por entidades sin fines lucrativos o de una beca concedida por las fundaciones bancarias reguladas.
2. Dichas becas hayan sido concedidas para la investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 103/2019, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador predoctoral en formación.

Cabe añadir que el hecho de tener un contrato predoctoral no da derecho *per se* al reconocimiento de la exención. Para que pueda operar dicha exención, es requisito imprescindible que la persona investigadora predoctoral sea además beneficiaria de alguna de las citadas becas.

Por otra parte, independientemente de la entidad convocante de la beca, para que una ayuda tenga dicha consideración, debe cumplir, además:

1. La publicación de las bases reguladoras y la convocatoria de la beca.
2. La referencia en las bases a que el objeto de las ayudas es promover la formación de investigadores para la obtención del título de Doctor, en el ámbito descrito por el Real Decreto 103/2019, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del Personal Investigador Predoctoral en formación.
3. La publicación de la resolución de concesión de la ayuda en la que se determine quienes son las personas físicas beneficiarias de la misma.

En definitiva, a la vista de lo expuesto anteriormente, debemos concluir en primer lugar, que las cantidades percibidas por el personal investigador y financiadas por las ayudas otorgadas por el Gobierno Vasco recogidas en el grupo 1 (convocatorias 1, 2 y 3), se encuentran amparadas por la exención del artículo 9.9 de la Norma Foral 33/2013 en calidad de becas para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 103/2019, por lo que no deben tributar como rendimientos del trabajo, y no están, en consecuencia, sujetas a retención a cuenta del Impuesto. Huelga decir que esta exención alcanzará solo a las cantidades percibidas por las ayudas aquí descritas. En caso de que el personal investigador obtuviera retribuciones complementarias con cargo a los presupuestos ordinarios de costes de personal de la entidad contratante, estas tributarán según corresponda a su naturaleza por lo dispuesto en la Norma Foral 33/2013 IRPF.

A este respecto, debemos precisar que no se practicará retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, únicamente a los rendimientos satisfechos al personal investigador que cumpla los requisitos citados en la normativa transcrita y tengan causa directa la beca. En el supuesto de que el personal investigador perciba otros rendimientos diferentes de los anteriores, estos estarán sujetos al sistema de retenciones del Impuesto.

En segundo lugar, respecto a Programa de Formación a Personal Tecnólogo recogido en el artículo 2.b) del Decreto 115/2021 (Programa Ikertalent), excluido del denominado «primer grupo», atendiendo tanto a lo regulado en la Orden de 7 julio de 2021, como en el propio Decreto 115/2021, no queda dentro del ámbito de aplicación del Real Decreto 103/2019, ni de la Ley 14/2011. Siendo esto así, no resultará de aplicación la exención del artículo 9.9 de la NFIRPF, por no tratarse de becas de investigación otorgadas en el ámbito del Real Decreto 103/2019, de 1 de marzo, de contratos predoctorales.

Por último, las ayudas clasificadas dentro del grupo 2 (convocatorias 4, 5 y 6) son ayudas públicas dirigidas a personas jurídicas en las que se les ofrece financiación para que éstas desarrollen proyectos de investigación. Si bien las ayudas incluyen partidas específicas para la contratación de los citados investigadores predoctorales en formación, no se trata de convocatorias de ayudas nominativas dirigidas a personas físicas, sino al propio centro investigador. Por tanto, no se encuentran amparadas en la exención recogida en el artículo 9.9 de la Norma Foral 33/2013, aplicable solo a personas físicas. Sería preciso analizar las convocatorias o procesos de selección que publiquen a su vez los entes destinatarios de las ayudas del grupo 2 para determinar si las ayudas para investigación concedidas a los contribuyentes de este impuesto cumplen con los requisitos establecidos en el mencionado artículo 9.9 para quedar exentas.

CONSULTA 2023.1.3.1 – IRPF. Sobre la exención de tributación en el IRPF de determinadas subvenciones otorgadas a la instalación fotovoltaica para el autoconsumo en una vivienda habitual y sobre la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual a los importes destinados a la financiación de la instalación del sistema fotovoltaico de autoconsumo residencial.

Hechos planteados

El consultante va a realizar una instalación fotovoltaica para autoconsumo en su vivienda habitual. Para ello se va a acoger a la subvención a fondo perdido que a tal fin se establece en el Programa de Incentivos 4 de la Resolución de 22 de septiembre de 2021, del Director General del Ente Vasco de la Energía, por la que se procede a la aprobación, convocatoria y publicación de las bases reguladoras del programa de incentivos ligado al autoconsumo y al almacenamiento, con fuentes de energía renovable, así como a la implantación de sistemas térmicos renovables en el sector residencial, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

Cuestión planteada

Primera. Desea saber si las ayudas descritas, relacionadas con la instalación fotovoltaica para el autoconsumo en su vivienda habitual, están exentas de tributación en el IRPF.

Segunda. Plantea si existe deducción del IRPF por la instalación de sistema fotovoltaico de autoconsumo residencial.

Contestación

Primera. El apartado 27 del artículo 9 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF, en adelante) dispone que estarán exentas:

«Las ayudas públicas, que se determinen reglamentariamente, prestadas por las Administraciones Públicas Territoriales [...]»

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 12 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF, en adelante), aprobado mediante Decreto Foral 40/2014, del Consejo de Diputados, de 1 de agosto, donde se señala que:

«1. A efectos de lo previsto en el número 27 del artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto, estarán exentas las ayudas públicas prestadas por las Administraciones Públicas Territoriales al amparo de las normativas o programas o planes de ayudas que se relacionan a continuación o de aquéllos que las sustituyan: [...]»

r) Plan + Euskadi 09? Respecto de Planes Renove de ventanas, electrodomésticos, calderas, turismos con gran ahorro energético y mobiliario incluidos en el mismo, así como el Plan Renove en materia de rehabilitación eficiente de viviendas y edificios de la Comunidad Autónoma del País Vasco y los que le sustituyan con el mismo objetivo.

s) Otras ayudas públicas territoriales prestadas por las Administraciones Públicas Territoriales cuyo objeto sea la ayuda a la renovación de bienes o instalaciones y respondan a idéntica finalidad que las señaladas en las letras q) y r).»

De la lectura de este artículo 12 del RIRPF se puede deducir que están exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las ayudas públicas prestadas por las Administraciones Públicas Territoria-

les con objeto de impulsar el ahorro y la eficiencia energética en viviendas y edificios, así como las que les vayan sustituyendo.

Para conocer si efectivamente las ayudas objeto de consulta cumplen con estos requisitos es necesario analizar en primer lugar si su objeto coincide con el del Plan Renove en materia de rehabilitación eficiente de viviendas y en segundo lugar, si están prestadas por una Administración Territorial.

Con relación a la primera cuestión, el Plan Renove, al que hace mención el apartado r) del RIRPF, está redactado en la Orden de 8 de julio de 2020, del Consejero de Medio Ambiente, Planificación Territorial y Vivienda, por la que se convoca y regula para el año 2020 el programa de ayudas en materia de rehabilitación integral y eficiente de viviendas y edificios (Programa Renove Integral) para la elaboración de proyectos de intervención en el patrimonio edificado de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y la ejecución de las obras derivadas de los mismos. Esta convocatoria financia, entre otras, la ejecución de medidas simultáneas de mejora de la eficiencia energética y la utilización de energías renovables e indica como actuaciones específicas, las instalaciones de paneles solares para reducir el consumo de energía primaria no renovable.

La línea de ayudas a la que se va a acoger el consultante dispone como actuación subvencionable la inversión en instalaciones de generación de energía eléctrica con fuentes renovables (actuaciones fotovoltaicas y eólicas), destinadas a autoconsumo en el sector residencial.

En conclusión, la ayuda objeto de consulta cumple la premisa de tener la misma finalidad que el Plan Renove Integral antes mencionado.

En relación a la segunda cuestión, para determinar si la ayuda está prestada por una Administración Territorial es necesario recorrer la normativa que sustenta esa convocatoria de ayudas. En este caso, es Ente Vasco de la Energía (EVE) el órgano que la convoca dentro del marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

El Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia fue aprobado por la Comisión Europea para trazar la hoja de ruta para la modernización de la economía. Para lograr una gestión eficaz de dos de sus líneas de acción (Despliegue e integración de las energías renovables e Infraestructuras eléctricas, promoción de redes inteligentes y despliegue de la flexibilidad y el almacenamiento) se promovió el Real Decreto 477/2021, de 29 de junio.

A su vez, este Real Decreto tiene por objeto regular la concesión directa, con carácter extraordinario, y por razones de interés público, social y económico, de ayudas a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla, así como la aprobación de los seis programas de incentivos de autoconsumo, almacenamiento y usos térmicos de energías renovables entre los que se encuentra el programa de incentivos 4: «Realización de instalaciones de autoconsumo, con fuentes de energía renovable, en el sector residencial, las administraciones públicas y el tercer sector, con o sin almacenamiento»

Por tanto, el Real Decreto mencionado delega en las comunidades autónomas la responsabilidad de efectuar las correspondientes convocatorias para la concesión de ayudas a los destinatarios últimos previstos en él, con cargo a dichas subvenciones conforme a sus competencias de ejecución en materia de política energética. También les impone la designación del órgano competente para instruir y resolver el procedimiento correspondiente.

En la Comunidad Autónoma de Euskadi, es la resolución del EVE a la que hacer referencia el consultante, la que regula la distribución de estas ayudas.

El EVE fue creado en la Ley 9/1982 como Entidad pública de la Comunidad Autónoma del País Vasco adscrito al Departamento de Industria y Energía del Gobierno Vasco y tiene a su cargo la planificación, coordinación y el control de las actividades actuales y futuras del Sector Público de la Comunidad Au-

tónoma del País Vasco en el campo de la energía, de acuerdo con las directrices del Gobierno en el ámbito de sus competencias.

Si bien el EVE no constituye *per se* una Administración Pública, es el ente encomendado en Euskadi para la concesión de estas ayudas otorgadas a las Administraciones Públicas Territoriales por el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico del Gobierno de España. En este caso concreto, el EVE actúa como simple gestor delegado de las competencias de las Administraciones Territoriales en esta materia.

Dadas las condiciones expuestas, las ayudas descritas por el consultante deben ser entendidas como prestadas por una Administración Territorial y cumplen así este requisito necesario para su exención.

Por todo lo anterior, se entiende que las ayudas públicas objeto de consulta, dirigidas a impulsar el autoconsumo y almacenamiento con fuentes de energía renovables para uso residencial, están exentas de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de conformidad con lo previsto en el artículo 9.27 de la NFIRPF, y en el artículo 12.1 r) y s) del RIFPR.

Segunda. El apartado 5 a) del artículo 87 de la NFIRPF dispone que se asimilarán a la adquisición de vivienda habitual las cantidades destinadas a la rehabilitación de la vivienda habitual.

El apartado 6 del mismo artículo enuncia:

«Se entenderá por rehabilitación, aquellas obras realizadas por el propietario en su vivienda habitual cuando haya sido dictada resolución calificando o declarando las mismas como actuación protegida en virtud de lo dispuesto en el Decreto del Gobierno Vasco 317/2002, de 30 de diciembre, sobre actuaciones protegidas de rehabilitación del patrimonio urbanizado y edificado, o en su caso, haya sido calificada como actuación protegible de conformidad con el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, o normas análogas que lo sustituyan.»

Así, de acuerdo con el artículo 87 apartados 1 y 2 de la NFIRPF, el solicitante podrá aplicar una deducción del 18% de las cantidades invertidas durante el periodo impositivo con este fin y de los intereses satisfechos en el periodo impositivo por la utilización de capitales ajenos para la realización de dicha obra, incluidos los gastos originados por la financiación ajena que hayan corrido a su cargo. La deducción máxima anual será de 1.530 euros. Este porcentaje de deducción y la cantidad máxima anual aplicable pueden verse incrementados en función de las características personales del contribuyente y del término municipal en el que radique la residencia habitual.

En cualquier caso, es requisito imprescindible para aplicar la deducción que el contribuyente disponga de la resolución de Gobierno Vasco calificando las obras como actuación protegible. La cuantía y los intereses deducibles se ajustarán al presupuesto declarado protegido en esta resolución.

CONSULTA 2023.1.3.2 – ISD. Tratamiento tributario a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de dos operaciones realizadas por una persona física en favor de sus hijos: i) donación mediante un ingreso bancario y ii) condonación de un préstamo, con carga hipotecaria sobre una vivienda propiedad de uno de sus hijos de la que la consultante es la prestamista.

Hechos planteados

La consultante desea realizar una donación a cada hijo. Una donación, en dinero, mediante un ingreso bancario, al primero de sus hijos. La otra donación se llevará a cabo mediante la condonación de un préstamo, con carga hipotecaria sobre una vivienda propiedad de uno de sus hijos de la que ella, la consultante, es la prestamista. Según se indica, el contrato de préstamo hipotecario se declaró a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la Hacienda Foral de Gipuzkoa. Los intereses del préstamo los viene declarando la consultante en sus declaraciones del IRPF en Bizkaia.

Cuestión planteada

Desea saber la tributación de las donaciones planteadas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Contestación

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (NFISD) del Territorio Histórico de Bizkaia, cuyo artículo 1 establece que:

«El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Norma Foral.»

En lo que afecta al hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 4 de la citada NFISD dispone que:

«Constituye el hecho imponible: (...) b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*. (...)»

Y en el artículo 6 del mismo texto normativo se añade que:

«Entre otros, tienen la consideración de negocios jurídicos gratuitos e *inter vivos* a los efectos de este Impuesto, además de la donación, los siguientes: a) La condonación de deuda, total o parcial, realizada con ánimo de liberalidad. (...)»

Por su parte, el artículo 25.Uno y Dos del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, indica que:

« Uno. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma. Corresponderá su exacción a la Diputación Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos: a) En las adquisiciones *mortis causa* y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, (...) b) En las dona-

ciones de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, cuando éstos bienes radiquen en territorio vasco. Si los bienes inmuebles radican en el extranjero, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo. A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 314 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores. c) En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo. d) En el supuesto en el que el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero, cuando el mayor valor de los bienes o derechos radique en territorio vasco, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio vasco, o se hayan celebrado en el País Vasco con entidades extranjeras que operen en él. A efectos de esta letra se entenderá que radican en territorio vasco los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en dicho territorio. Dos. En los supuestos contemplados en las letras a) y c) del apartado anterior, las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiera permanecido en territorio común un mayor número de días del periodo de los 5 años inmediatos anteriores, contados desde la fecha del devengo del impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.º 2 del Estatuto de Autonomía. (...)»

En el escrito de consulta presentado, la compareciente pregunta sobre la tributación de dos donaciones distintas.

La primera donación consiste en una entrega de dinero con carácter gratuito. Teniendo en cuenta la normativa transcrita, esta donación se entenderá producida en Bizkaia si las personas donatarias o donataria, en este caso los hijos, tienen su residencia habitual en Bizkaia a la fecha de devengo.

La segunda donación consiste en la condonación del préstamo hipotecario sobre una vivienda propiedad de uno de sus hijos. Esta condonación de deuda tiene la consideración de negocio jurídico gratuito e *inter vivos* a los efectos de este Impuesto. Conforme a lo estipulado en la letra d) del apartado 1 del artículo 2 de la NFISD, la donación consistente en una condonación de deuda se entenderá producida en Bizkaia cuando la persona favorecida por ella resida en Bizkaia a la fecha de devengo, careciendo de relevancia a estos efectos la existencia de carga hipotecaria o no.

En consecuencia, con lo anterior, ambas donaciones, la del dinero y la de la condonación de la deuda, tributarán en el Territorio Histórico de Bizkaia si las personas donatarias tienen su residencia habitual en Bizkaia a la fecha de devengo. Cuestión que se desconoce, ya que no se aportan datos al respecto, si bien, a continuación, se transcribe la regulación establecida, vía concierto e intraconcierto, para determinar la residencia habitual a efectos del Impuesto.

Conforme al artículo 43 del Concierto Económico:

«Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas: Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos. Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual. Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose

como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional. Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dos. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. Tres. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en el País Vasco.»

El artículo 3 de la NFISD, relativo a la residencia habitual, dispone que:

«1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, se entiende que las personas físicas tienen su residencia habitual en Bizkaia aplicando sucesivamente las siguientes reglas: 1.ª Cuando permaneciendo en el País Vasco un mayor número de días del año inmediatamente anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo del Impuesto, el período de permanencia en el Territorio Histórico de Bizkaia sea mayor que en el de cada uno de los otros dos Territorios Históricos. Para determinar el período de permanencia en Bizkaia se computarán en dicho período las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio vizcaíno cuando radique en él su vivienda habitual. 2.ª Cuando tenga en Bizkaia su principal centro de intereses. Se considerará que se produce tal circunstancia cuando obteniendo una persona física en el País Vasco la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, obtenga en Bizkaia más parte de la base imponible que la obtenida en cada uno de los otros dos Territorios Históricos, excluyéndose, a ambos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y las bases imponibles imputadas. 3.ª Cuando sea Bizkaia el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La regla segunda se aplicará cuando, de conformidad con lo dispuesto en la primera no haya sido posible determinar la residencia habitual en ningún territorio, común o foral. La regla tercera se aplicará cuando se produzca la misma circunstancia, tras la aplicación de lo dispuesto en las reglas primera y segunda. 2. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el País Vasco cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades económicas o de sus intereses económicos. Cuando de conformidad con lo previsto en el párrafo anterior, las personas físicas tengan su residencia en el País Vasco, se considerará que las mismas residen en el Territorio Histórico de Bizkaia cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades económicas o de sus intereses económicos. 3. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Bizkaia su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquélla, se considerará que tiene su residencia habitual en dicho territorio. Esta presunción admite prueba en contrario. (...)»

En el caso de que la competencia para la aplicación normativa y la exacción corresponda a Bizkaia, conforme a lo anterior, esto es, atendiendo a que los donatarios tengan su residencia habitual en Bizkaia (ambos donatarios o uno de ellos); cabe señalar que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 de la NFISD, en las donaciones, se encuentra obligada al pago, como contribuyente del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la persona donataria o favorecida por ellas. En el supuesto planteado, los hijos de la consultante.

El cálculo de la base imponible deberá hacerse siguiendo las reglas fijadas en los artículos 19 y 20 de la NFISD.

Así, el referido artículo 19 dispone que:

«1. Constituye la base imponible del Impuesto: (...) b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos* equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fuesen deducibles. (...)»

A lo que el artículo 20 de la misma Norma Foral añade que:

«1. Los bienes y derechos transmitidos se valorarán, como regla general, por su valor real, de conformidad con lo establecido en el artículo anterior, sin perjuicio de las normas especiales establecidas en los apartados siguientes de este artículo y en los artículos 21 y 22 de esta Norma Foral. (...)»

En la medida en que los hijos donatarios son descendientes en línea directa por consanguinidad de la transmitente, la cuota íntegra será el resultado de aplicar el tipo fijo del 1,5 por 100 al importe de la donación, tal y como se indica en el artículo 47 de la NFISD, de conformidad con el cual:

«La cuota íntegra del Impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable, calculada según lo dispuesto en el Título VI de esta Norma Foral, el tipo o la tarifa que corresponda de los que se indican a continuación, en función de los grupos de grado de parentesco establecidos en el apartado 1 del artículo 43 de esta Norma Foral: a) Grupo I: Será de aplicación el tipo impositivo del 1,5 por 100. (...)»

Por último, cabe añadir que el plazo de presentación de la declaración del Impuesto, Modelo 651, es de 30 días hábiles, a contar desde el siguiente a aquél en el que se cause o celebre el acto o contrato, según el artículo 69 de la NFISD.

Consultas Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa

N.º Acuerdo	Concepto tributario	Asunto objeto de consulta	Texto
2022.8.4.2	IS	IS. Competencia normativa y exaccionadora en relación con el Impuesto sobre Sociedades de una entidad con domicilio en territorio común y volumen de operaciones superior a los 10 millones de euros que presta servicios de transporte sanitario en ambulancias, tanto en territorio común como en territorio foral.	Enlace acceso a texto
2022.8.4.3	IVA	IVA Competencia normativa y exaccionadora en relación con el IVA, así como Administración ante la que debe cumplir con las obligaciones derivadas del Suministro Inmediato de Información, SII, en el caso de una entidad con domicilio en territorio común y volumen de operaciones superior a los 10 millones de euros que presta servicios de transporte sanitario en ambulancias, tanto en territorio común como en territorio foral.	Enlace acceso a texto
2023.1	IRPF - IVA	IRPF – IVA. Determinación del domicilio fiscal y la Administración competente para la exacción del IRPF y el IVA u otros impuestos en el caso de una persona física que refiere un esquema de actividad, viajes y pernoctación semanal en ambos territorios, común y foral.	Enlace acceso a texto
2023.2	IRPF	IRPF. - Administración competente para la exacción del IRPF en relación con persona física empadronada en territorio común y que, durante el ejercicio, ha residido tanto en territorio común como foral y ha desarrollado su actividad parcialmente en territorio común, en territorio foral y en el extranjero.	Enlace acceso a texto
2023.3	IS – IVA – IAE – OBLIGACIONES INFORMACIÓN	IS – IVA – IAE – OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN. Obligaciones tributarias y Administración competente en relación con el Impuesto sobre Sociedades, el IVA y el resto de tributos, así como respecto a las obligaciones de información, en el caso de una entidad mercantil con domicilio fiscal en territorio común que tributa en porcentaje de volumen de operaciones (territorio común y Navarra) y cuya actividad consiste principalmente en la distribución de diversos productos en territorio común y territorio foral, sin disponer en este último de locales ni infraestructura afecta a la actividad.	Enlace acceso a texto
2023.4	ISD	ISD. Régimen de tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y Administración competente en relación con persona residente en territorio foral que otorga testamento en favor de varias personas, unas residentes en territorio común y otra en el extranjero, y cuyo patrimonio está integrado por bienes inmuebles y activos financieros de tipología diversa.	Enlace acceso a texto

2023.5	IRPF	IRPF. - Administración competente para la exacción del IRPF en relación con persona física que, como consecuencia de un cambio de centro de trabajo, así como por motivos sanitarios, durante un mismo ejercicio, reside, durante algunos periodos, en territorio común y, durante otros, en territorio foral.	Enlace acceso a texto
2023.6	ISD	ISD. - Administración competente para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en un supuesto de devengo del impuesto consecuencia del fallecimiento del causante que, habiendo residido de manera continuada en territorio foral, durante los últimos meses previos al fallecimiento, residió en territorio común.	Enlace acceso a texto

CONSULTA 2022.8.4.2 IS. – Competencia normativa y exaccionadora en relación con el Impuesto sobre Sociedades de una entidad con domicilio en territorio común y volumen de operaciones superior a los 10 millones de euros que presta servicios de transporte sanitario en ambulancias, tanto en territorio común como en territorio foral.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante tiene su domicilio social en Badalona (Barcelona) y desde el 1 de agosto de 2020 presta servicios de transporte sanitario en ambulancias en los territorios históricos de Bizkaia y Araba. En el ejercicio 2020, el volumen de operaciones fue de 26.232.795,54 €, correspondiendo a Cataluña el porcentaje aproximado de 70 por 100 y al País Vasco (Bizkaia y Araba) el 30 por 100 restante. Por su parte, en 2021 se estima que en el País Vasco será mayor al 50 por 100. La compareciente declara que actualmente presenta sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido ante la Agencia Tributaria.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber la normativa que le resulta aplicable y la exacción del Impuesto, en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades.

CONTESTACIÓN

La respuesta a las cuestiones planteadas en esta consulta relativas a la aplicación de los puntos del coneción del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (el Concierto), ha sido elaborada siguiendo el procedimiento establecido al efecto en el artículo 64 b) de dicho Concierto, de modo que, en relación con las referidas cuestiones, vincula a todas las Administraciones con representación en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, en los siguientes términos:

Normativa

En primer lugar, en cuanto a lo que afecta al Impuesto sobre sociedades, resulta de aplicación el artículo 14 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprueba el Concierto Económico en la Comunidad

Autónoma del País Vasco. En particular, el artículo 14 de la Ley del Concierto Económico recoge que: «Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco. No obstante, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio. Será de aplicación la normativa autónoma a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en el País Vasco el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones, salvo que se trate de sujetos pasivos que formen parte de un grupo fiscal y cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros, en cuyo caso, será de aplicación la normativa autónoma únicamente si en dicho ejercicio hubieran realizado en el País Vasco la totalidad de las operaciones. Dos. Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. Si el ejercicio anterior fuese inferior a un año, el volumen de operaciones a que se refiere al apartado Uno anterior será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio. Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 16, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios. (...)».

Con lo que el Impuesto de Sociedades es un Impuesto en que los territorios históricos tienen competencia normativa y de ahí la necesidad de establecer las reglas que determinen la aplicación de una u otra normativa, la común o la foral.

Consecuentemente, para que resulte de aplicación la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades a los sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común (supuesto del que se parte en el caso aquí planteado) se requiere que: a) su volumen de operaciones del ejercicio anterior sea superior a 10 millones de euros; y b) en dicho ejercicio, hayan realizado en el País Vasco el 75 por 100, o más de sus operaciones, o el 100 por 100, si se trata de contribuyente que formen parte de un grupo fiscal.

Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En lo que se refiere al lugar de realización de las operaciones, el artículo 16 del mismo Concierto Económico añade que: «Se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes: (...) B) Prestaciones de servicios: 1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco, cuando se efectúen desde dicho territorio. (...) C) No obstante lo dispuesto en las letras A) y B) anteriores, se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones que a continuación se especifican, cuando el sujeto pasivo que las realice tenga su domicilio fiscal en territorio vasco: (...) 2.º Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa».

De la lectura de este precepto cabe indicar que las prestaciones de servicios de transporte sanitario en ambulancias se entenderán realizadas en el lugar donde la entidad prestadora tenga su domicilio fiscal.

Por tanto, partiendo de que la compareciente tenga su domicilio fiscal en territorio común, las prestaciones de servicio de transporte sanitario que efectúa se entenderán realizadas en dicho territorio. En la medida en que el volumen de operaciones en el ejercicio anterior ha sido superior a 10 millones de euros, y su única actividad sea la de transporte sanitario, la normativa aplicable será la normativa común.

Exacción

El artículo 15 del Concierto Económico, correspondiente a la exacción del Impuesto sobre sociedades prevé que: «Uno. Corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 10 millones de euros. Dos. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 10 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio. La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el artículo siguiente y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales.»

Así, actualmente, solo deben tributar en proporción al volumen de las operaciones que realizan, las entidades con un volumen de operaciones en el ejercicio anterior de más de 10 millones de euros, siempre que realicen operaciones en ambos territorios, común y foral.

Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

La consultante es una entidad con domicilio fiscal en Cataluña cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior ha sido superior a 10 millones de euros. Si toda la actividad realizada por la compareciente es la del servicio de transporte sanitario en ambulancia, estas operaciones se entenderán realizadas en el lugar donde se ubique su domicilio fiscal, esto es, en Cataluña, por lo que la entidad no tributará en el Impuesto sobre Sociedades ante esta Hacienda Foral de Bizkaia, sino que deberá tributar íntegramente en la Administración estatal al entenderse que, conforme al Concierto Económico, ha desarrollado en territorio común la totalidad de su actividad.

Todo lo cual se le comunica con el alcance y los efectos previstos en el artículo 86 de la Norma Foral 2/2005, del 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

CONSULTA 2022.8.4.3 IVA. – Competencia normativa y exaccionadora en relación con el IVA, así como Administración ante la que debe cumplir con las obligaciones derivadas del Suministro Inmediato de Información, SII, en el caso de una entidad con domicilio en territorio común y volumen de operaciones superior a los 10 millones de euros que presta servicios de transporte sanitario en ambulancias, tanto en territorio común como en territorio foral.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante tiene su domicilio social en Badalona (Barcelona) y desde el 1 de agosto de 2020 presta servicios de transporte sanitario en ambulancias en los territorios históricos de Bizkaia y Araba. En el ejercicio 2020, el volumen de operaciones fue de 26.232.795,54€, correspondiendo a Cataluña el porcentaje aproximado de 70% y al País Vasco (Bizkaia y Araba) el 30% restante. Por su parte, en 2021 se estima que en el País Vasco será mayor al 50%. La compareciente declara que actualmente presenta sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido ante la Agencia Tributaria, así como que transmite el SII a la referida Agencia.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber la normativa que le resulta aplicable y la exacción del Impuesto en lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, así como la Administración en la que debe cumplir con la obligación del Sistema de Información Inmediata, SII.

CONTESTACIÓN

La respuesta a las cuestiones planteadas en esta consulta relativas a la aplicación de los puntos del coneción del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (el Concierto), ha sido elaborada siguiendo el procedimiento establecido al efecto en el artículo 64 b) de dicho Concierto, de modo que, en relación con las referidas cuestiones, vincula a todas las Administraciones con representación en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, en los siguientes términos:

Competencia normativa

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, debe indicarse que la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprueba el Concierto Económico, establece que se trata de un tributo concertado, pero de normativa común. En concreto, de acuerdo con el artículo 26 del Concierto Económico: «El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado».

Con lo que la competencia normativa corresponde a los órganos competentes de territorio común; si bien en la medida en que la exacción sí puede corresponder a los territorios forales, pues se trata de un tributo concertado, como se ha señalado, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que

los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Exacción

En cuanto a la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido es de aplicación, en primer lugar, el artículo 27 del Concierto Económico, donde se regula que: «Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas: Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado. Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente. Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 10 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco. Dos. Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. En el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 10 millones de euros, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural. Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades se elevarán al año. Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 28, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios. (...)».

Por lo tanto, se puede afirmar que los elementos fundamentales para la delimitación de la Administración Tributaria competente para la exacción del tributo son el domicilio fiscal, el volumen de operaciones y la localización de las operaciones.

De manera que, en resumen, la exacción del Impuesto corresponderá en exclusiva a la Administración correspondiente a su domicilio fiscal, en el caso de sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 10 millones de euros, independientemente del lugar de realización de sus operaciones. Mientras que en el caso de sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros, la exacción corresponderá a la Administración correspondiente al territorio, común o foral, en el que operen, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada uno de ellos.

A los efectos de determinar si el contribuyente tributa en función de su domicilio fiscal o atendiendo al lugar de realización de sus operaciones, se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

En el caso planteado, el propio escrito de consulta relata que se sobrepasan los 10 millones de euros de volumen de operaciones. De modo que siendo esa la situación del contribuyente deberá tributar atendiendo al lugar de realización de sus operaciones según lo regulado en el artículo 28 de la Ley del Concierto Económico.

Para determinar la localización de las operaciones realizadas por la entidad consultante que están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, será de aplicación el artículo 28. Uno de la Ley del Concierto, en cuyos apartados B y C se regulan la localización de las prestaciones de servicios de la siguiente forma: «Uno. A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos

del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas: (...) B) Prestaciones de servicios: 1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio. (...). C) No obstante lo dispuesto en las letras anteriores, será competente para la exacción del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común, y la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco, en las operaciones siguientes: (...) 2.ª Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa. (...)».

Con lo cual, en relación a los servicios de transporte sanitario de ambulancias, estos se localizan, a efectos del Concierto Económico, en el lugar donde se ubique el domicilio fiscal de la entidad prestadora del servicio.

No obstante, tal y como adelanta la propia consultante, los transportes que realiza se encuentran sujetos pero exentos del Impuesto, atendiendo, previsiblemente, a lo establecido en el artículo 20.uno.15 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) y de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), por lo que conforme al artículo 94 de las mismas normativas no generan derecho a deducir las cuotas soportadas, y por mor del artículo 29 del Concierto Económico dichas operaciones no computan para determinar en qué proporción se imputa el resultado de las liquidaciones del Impuesto a las Administraciones competentes.

En concreto el artículo 29 del Concierto Económico, correspondiente a la gestión e inspección del Impuesto, prevé que (el subrayado es propio): «Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural. Dos. Las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas en función de las operaciones del año precedente. La proporción provisional aplicable en los períodos de liquidación del primer año natural del ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto pasivo según su previsión de las operaciones a realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente. No obstante, lo previsto en el párrafo anterior, podrá aplicarse, previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en la sección 2.ª del capítulo III del presente Concierto Económico, una proporción diferente en los siguientes supuestos: a) Fusión, escisión y aportación de activos. b) Inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa de la proporción calculada según el criterio especificado en el primer párrafo de este apartado. En todo caso, se considerará que la variación es significativa, cuando suponga la alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios. Tres. En la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho período, y practicará la consiguiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores períodos de liquidación con cada una de las Administraciones. Cuatro. Los sujetos pasivos presentarán las declaraciones-liquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones. Cinco. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda».

Como ya se ha repetido, la consultante es una entidad con domicilio fiscal en Cataluña que presta servicios de transporte sanitario en ambulancias en Bizkaia y en Araba, así como en territorio común, cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior ha sido superior a 10 millones de euros. No obstante, a efectos de determinar la proporción en la que se imputará el resultado de las liquidaciones del IVA a las Administraciones competentes, no se tienen en cuenta las entregas de bienes y prestaciones de servicios no sujetas al Impuesto y las exentas que no originan el derecho a la deducción de conformidad con la normativa reguladora del IVA, por lo que, en el caso objeto de consulta, habrá que estar a estos efectos al resto de operaciones que pueda realizar la consultante.

Por lo tanto, si las únicas operaciones realizadas por la entidad consultante en Bizkaia son los referidos servicios de transporte sanitario en ambulancias, dado que los mismos no computan para determinar la proporción del volumen de operaciones, esta Hacienda Foral no resultará competente para la exacción del Impuesto, de manera que la consultante no tendrá que presentar en este territorio histórico las correspondientes autoliquidaciones de IVA.

En cuanto al resto de operaciones realizadas por la consultante que estén sujetas y no exentas a IVA o exentas con derecho de deducción, éstas se localizarán de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 28. Uno del Concierto. Concretamente, tratándose de operaciones de transporte, tal como señala el apartado 2º de la regla C) de dicho precepto, se entenderán realizadas en el lugar donde radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo.

Administración ante la que debe cumplir con la obligación del SII.

Respecto a las obligaciones de información, el artículo 46 de la Ley del Concierto Económico dispone que: «(...) Dos. Las declaraciones que tengan por objeto dar cumplimiento a las distintas obligaciones de suministro general de información tributaria legalmente exigidas deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración del Estado o ante la Diputación Foral competente por razón del territorio, con arreglo a los siguientes criterios: a) Tratándose de obligados tributarios que desarrollen actividades económicas, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas actividades empresariales o profesionales. (...)».

Por lo que, las distintas obligaciones de suministro general de información previstas en la normativa tributaria, cuando el obligado a suministrar la información desarrolla actividades económicas, como es el caso objeto de consulta, deberán presentarlas ante la administración a la que corresponde la comprobación e investigación.

A estos efectos, el artículo 29. Seis del Concierto Económico, correspondiente a la inspección del Impuesto, prevé que: «Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios: a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones. b) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas: Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio vasco el 75 por 100 o más de sus operaciones o el cien por cien en el caso de entidades acogidas al régimen especial de grupos de entidades, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, la comprobación e investigación será realizada por la Diputación Foral competente por razón del territorio, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado. Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por 100 o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales. Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas. Tercera. Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de las

facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en el ámbito de sus respectivos territorios en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes. Cuarta. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes. Quinta. Las Administraciones Tributarias que no ostenten la competencia inspectora podrán verificar, con independencia de dónde se entendieran realizadas, todas aquellas operaciones que pudieran afectar al cálculo del volumen de operaciones atribuido por aquellas, a los solos efectos de comunicar lo actuado a la Administración tributaria con competencia inspectora, sin que ello produzca efectos económicos para el contribuyente».

Por tanto, en lo que aquí interesa, atendiendo a las operaciones por las que pregunta, todas ellas localizadas atendiendo al domicilio fiscal, como servicio de transporte, y en la medida en que el domicilio fiscal de la entidad consultante radique efectivamente en territorio común, la competencia para la comprobación e investigación de sus actividades empresariales o profesionales corresponderá a la Administración del Estado, y consecuentemente tendrá que cumplir con la obligación del SII ante dicha Administración.

Todo lo cual se le comunica con el alcance y los efectos previstos en el artículo 86 de la Norma Foral 2/2005, del 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

CONSULTA 2023.1 IRPF – IVA. Determinación del domicilio fiscal y la Administración competente para la exacción del IRPF y el IVA u otros impuestos en el caso de una persona física que refiere un esquema de actividad, viajes y pernoctación semanal en ambos territorios, común y foral.

Esta consulta ha sido tramitada en virtud de lo establecido en el artículo 64.b) del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (Concierto Económico), según el cual: «La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tendrá atribuidas las siguientes funciones: (...) b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones y no ser admitidas, podrá llegarse a un acuerdo sobre las mismas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, así como cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes».

CONTENIDO DE LA CONSULTA

Persona física que presentó consulta tributaria en la que expone que en la actualidad vive, tiene su domicilio fiscal, desarrolla su actividad económica y tributa en Bizkaia, pero que en un futuro próximo va a vivir en Logroño, donde indica que tendrá su domicilio fiscal.

La persona consultante manifiesta que seguirá haciendo su actividad económica entre Logroño y Bilbao, permaneciendo en el piso de Logroño de lunes a miércoles. Asimismo, indica que los jueves y viernes estará en Bilbao, teletrabajando desde su autocaravana o visitando a clientes.

Los fines de semana estará en Bilbao con su familia.

CUESTIONES PLANTEADAS

La persona consultante desea conocer dónde tendrá que tributar por sus impuestos (IVA, IRPF, etc), según lo expuesto.

CONTESTACIÓN

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El Concierto Económico, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), establece en el apartado Uno de su artículo 6 lo siguiente:

«Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.»

En consecuencia, para la resolución de la presente consulta, la primera cuestión que se ha de dilucidar es el lugar donde se encuentra la residencia habitual del contribuyente, conforme a las disposiciones contenidas en el Concierto Económico.

En relación con la residencia habitual, el apartado Uno del artículo 43 del Concierto Económico establece:

«Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(...)

Siete. Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento.

Además, cuando en virtud de lo previsto en este apartado deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio. En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b) Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio.

c) Que en el año siguiente a aquel en el que se produce la situación a que se refiere la letra a) o en el siguiente, vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio.»

En base a lo establecido en este precepto, el consultante deberá ser considerado residente habitual en aquel territorio en el que haya permanecido un mayor número de días del período impositivo teniendo en cuenta que, a efectos de determinar este período de permanencia, se computan las ausencias temporales.

Sólo si por aplicación del criterio de permanencia no es posible determinar la residencia deberá acudir al criterio de ubicación del principal centro de intereses.

Finalmente, si tampoco a través de este segundo criterio es posible fijar la residencia, se deberá presentar la autoliquidación del impuesto atendiendo a la última residencia declarada a efectos del IRPF.

Se ha de tener en cuenta que la determinación de la residencia habitual es una cuestión de hecho que deberá ser probada por el contribuyente -a requerimiento de los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria, a quienes corresponde su valoración- por medios de prueba válidos en Derecho.

En consecuencia, el consultante deberá determinar, y en su caso acreditar, atendiendo a los criterios expuestos, en qué lugar ha permanecido durante más tiempo a lo largo del período impositivo.

En el supuesto planteado, el consultante afirma que a lo largo de 2022 ha permanecido en el territorio de Bizkaia desde el 1 de enero por lo menos hasta la fecha de presentación de la consulta (3 de mayo de 2022) lo cual supondría, al menos, 123 días del 2022 y que en un futuro próximo (sin determinar exactamente a partir de cuándo) comenzará a residir entre La Rioja y Bizkaia.

Atendiendo a lo que indica el propio contribuyente parece evidente que en el ejercicio 2022 permanecerá en territorio histórico de Bizkaia más días del período impositivo de los que permanecerá en territorio común (La Rioja), pues además de permanecer en Bizkaia hasta el 3 de mayo, cuando menos, a partir del traslado parcial a La Rioja señala que los lunes, martes y miércoles de cada semana permanecerá en una vivienda en Logroño, desplazándose a Bilbao los jueves y viernes. Para trasladarse a Bizkaia empleará una auto caravana, que constituirá además su vivienda los jueves y viernes de cada semana. Los fines de semana (sábados y domingos) permanecerá en la vivienda familiar de Bizkaia junto a su familia. Los domingos retornará a la vivienda de Logroño y cada semana hará un planteamiento similar.

Por tanto, conforme los hechos descritos por el consultante, podría entenderse que el consultante ha residido en el Territorio Histórico de Bizkaia durante el ejercicio 2022, al haber permanecido en él durante más días del período impositivo, con independencia del lugar donde radique su principal centro de intereses. Por lo que, en estas circunstancias, le correspondería presentar su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a dicho ejercicio 2022 ante la Hacienda Foral de Bizkaia.

En cuanto al ejercicio 2023, habrá que efectuar, conforme a los hechos que se den, y al esquema de viajes semanales que realice, el cómputo correspondiente para determinar en qué territorio permanece más días del período impositivo.

Una vez viva todo el año realizando traslados entre La Rioja y Bizkaia, parece improbable que el consultante vaya a mantener todas las semanas del año el mismo esquema de viajes aportado sin ningún tipo de variación, por lo que habrá que atender a la realidad de los hechos y de las circunstancias que final-

mente se den, analizando en total el computo de tiempo que el consultante se encuentra en cada territorio, teniendo en cuenta exactamente los trayectos realizados.

De no poder determinar su residencia habitual conforme al anterior criterio (el de permanencia), hecho que puede llegar a darse en el caso objeto de consulta, dadas las circunstancias expuestas, a partir del traslado (parcial) a La Rioja, el consultante se entendería residente en territorio común (La Rioja) o foral, en el que obtenga la mayor parte de su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluidas las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y las bases imponibles eventualmente imputadas en transparencia fiscal (salvo las profesionales).

Por último, si de acuerdo con este criterio de principal centro de intereses tampoco fuese posible concretar su residencia habitual, el consultante se consideraría residente en el territorio donde radique la última residencia declarada por él a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Impuesto sobre el Valor Añadido

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Concierto Económico establece, en su artículo 26, lo siguiente:

«El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado».

Por su parte, el artículo 27.Uno del Concierto Económico señala, con relación a la exacción del IVA, lo siguiente:

«Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 10 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.»

El volumen de operaciones se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27. Dos del Concierto Económico:

«Dos. Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad».

De acuerdo con lo establecido en estos preceptos, la competencia para la exacción del IVA viene atribuida por el Concierto Económico en base a tres parámetros: el domicilio fiscal del sujeto pasivo, su volumen de operaciones en el año anterior y el lugar donde se realizan dichas operaciones.

Aunque en el escrito de consulta no se incluye información sobre el volumen de operaciones realizado por el consultante, de los datos expuestos por el mismo podría deducirse que éste será inferior al límite de 10 millones de euros. Asimismo, se entiende por las manifestaciones recogidas en el escrito de consulta, que el consultante realiza su actividad económica tanto en territorio común como foral.

Sobre estas hipótesis concluiríamos que el consultante tendría que tributar a la Administración correspondiente a su domicilio fiscal dado que, según lo que indica el precepto transcrito, los contribuyentes cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no exceda de 10 millones de euros deben tributar, en todo caso y cualquiera que sea el lugar donde se efectúen sus operaciones, ante la Administración donde se sitúe su domicilio fiscal.

El apartado Cuatro del artículo 43 del Concierto Económico señala:

«Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.

(...»

De acuerdo con lo establecido en este precepto, a efectos del Concierto Económico y para la aplicación del punto de conexión relativo al IVA, se deberá considerar que el consultante tiene su domicilio fiscal en el territorio donde tenga su residencia habitual.

En consecuencia, una vez determinado el lugar donde se sitúa la residencia habitual del consultante, de acuerdo con los criterios señalados en el apartado anterior de la contestación a la presente consulta, el consultante deberá localizar en el mismo su domicilio fiscal a efectos de la aplicación del punto de conexión establecido en el artículo 27.Uno del Concierto Económico.

Si el domicilio fiscal del consultante se sitúa en territorio foral le corresponderá tributar por el IVA a la Diputación competente por razón del territorio. Si, por el contrario, su domicilio fiscal se sitúa en territorio común deberá presentar las autoliquidaciones del IVA a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

CONSULTA 2023.2 IRPF. - Administración competente para la exacción del IRPF en relación con persona física empadronada en territorio común y que, durante el ejercicio, ha residido tanto en territorio común como foral y ha desarrollado su actividad parcialmente en territorio común, en territorio foral y en el extranjero.

CONTENIDO DE LA CONSULTA

La consultante es una persona física, que hasta el ejercicio 2021, ha tenido su residencia fiscal en Bizkaia. En 2021 estuvo residiendo entre Getxo y Barcelona teniendo la dirección fiscal en Bizkaia, pero el empadronamiento en Barcelona, ya que está contratada por una empresa con sede en Cataluña. Su actividad profesional se desarrolla con base en Cataluña, pero con frecuentes viajes a Italia, República Checa y País Vasco.

CUESTIÓN PLANTEADA

En base a los hechos descritos, la consultante desea saber dónde debe presentar su declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2021.

CONTESTACIÓN

Esta consulta ha sido tramitada en virtud de lo establecido en el artículo 64.b) del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (Concierto Económico), según el cual: «La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tendrá atribuidas las siguientes funciones: (...) b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones y no ser admitidas, podrá llegarse a un acuerdo sobre las mismas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, así como cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes».

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación, en primer lugar, lo dispuesto en el artículo 6 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (el Concierto Económico), aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, según el cual: «Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco. Dos. Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, se entenderá competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa».

De donde se deduce que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma, cuya exacción corresponde a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.

Las personas contribuyentes con residencia en territorios distintos que integren una unidad familiar y opten por la tributación conjunta, deben tributar ante la Administración del lugar donde tenga su residencia habitual el o la integrante de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a la normativa que le corresponda.

Estas reglas deben completarse con lo indicado en el artículo 43 del mismo Concierto Económico, en el que se establece que: «Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas: Primero. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; (...) Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual. Segundo. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional. Tercero. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (...) Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco: a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco. (...) Siete. Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento. Además, cuando en virtud de lo previsto en este apartado deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora. No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva. Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio. En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización. b) Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio. c) Que en el año siguiente a aquel en el que se produce la situación a que se refiere la letra a) o en el siguiente, vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio».

De conformidad con todo lo anterior, para establecer dónde deben tributar las y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hay que atender al lugar en el que radique su residencia habitual en el período impositivo de que se trate, según las normas previstas en los artículos 43 del Concierto Económico.

En concreto, de acuerdo con lo indicado en el artículo 43 del Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en el País Vasco, aplicando sucesivamente los siguientes criterios:

- a) Criterio de permanencia. Cuando permanezcan en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo. Para realizar este cómputo, no deben descontarse las ausencias temporales. A este respecto, se presume que una persona permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual, salvo prueba en contrario.
- b) Criterio del principal centro de intereses. En los supuestos en los que no sea posible determinar la residencia de un contribuyente atendiendo al criterio anterior, se considerará que reside en el País Vasco cuando obtenga en él la mayor parte de su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluidas las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y las bases imponibles eventualmente imputadas en transparencia fiscal (salvo las profesionales).

- c) Criterio de la última residencia declarada. Por último, si no puede determinarse la residencia habitual del sujeto pasivo atendiendo a los criterios anteriores, se considera que reside en el País Vasco cuando radique en él la última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como ya se ha indicado, estas reglas son de aplicación sucesiva, de modo que primero debe analizarse el criterio de permanencia. Sólo si por aplicación de este criterio no cabe determinar la residencia, se acude al de ubicación del principal centro de intereses. Finalmente, si tampoco a través de esta segunda regla resulta posible fijar la residencia de la contribuyente, ésta debe presentar su autoliquidación del Impuesto atendiendo a la última residencia por ella declarada. Además, no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva, en los términos previstos en el artículo 43.7 del Concierto Económico.

De conformidad con todo lo anterior, en cada periodo impositivo, la consultante se considerará residente en el territorio común o vasco, en primer lugar, en función de su permanencia durante un mayor número de días del periodo impositivo en uno u otro territorio, computando las ausencias temporales. En el caso de que su vivienda habitual radique en alguno de los dos territorios (común, o foral), será en ese lugar donde se presumirá localizada su residencia habitual.

No se indica con mayor precisión lo que significa vivir entre Getxo y Barcelona (en los términos del escrito de consulta), podría tratarse de que tiene dos viviendas a su disposición que ocupa alternativamente, o que durante el 2021 se trasladó a Barcelona. Por lo que habría que atender a las circunstancias de hecho para realizar el cómputo del periodo de permanencia. Además, hay que tener en cuenta que los desplazamientos que pudiera realizar con motivos de trabajo que implicasen ausencias temporales computarán para el criterio de permanencia allí donde se encuentra establecida la consultante (es decir, a estos efectos es como si no se hubiera desplazado al otro territorio durante tales ausencias).

De no poder determinar su residencia habitual conforme al anterior criterio (el de permanencia), la consultante se entenderá residente en el territorio, común o foral, en el que obtenga la mayor parte de su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluidas las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y las bases imponibles eventualmente imputadas en transparencia fiscal (salvo las profesionales).

Por último, si de acuerdo con este criterio de principal centro de intereses tampoco fuese posible concretar su residencia habitual, la consultante se consideraría residente en el territorio donde radique la última residencia declarada por él a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en este caso, según parece, en Bizkaia).

La residencia habitual, y más concretamente la permanencia de una contribuyente en uno u otro territorio, es una cuestión de hecho que puede ser acreditada por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

A estos efectos, cabe señalar que la consideración de una residencia como habitual no viene determinada por el empadronamiento, ni por el domicilio que la consultante haya podido optar por declarar como tal ante el propio Departamento de Hacienda y Finanzas de esta Diputación, sino que únicamente depende de la residencia efectiva y continuada en ella.

Si bien el certificado de empadronamiento municipal constituye un elemento relevante a la hora de valorar cual es el lugar de residencia habitual, éste no es único ni concluyente.

De modo que cabe entender que el hecho de que el empadronamiento y el domicilio declarado se encuentren en inmuebles distintos, no impide, por sí mismo, que el citado domicilio tenga la consideración de residencia habitual para la compareciente, siempre y cuando resida en ella en los términos indicados en la presente consulta, y así lo acredite mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho, correspondiendo a los órganos de Gestión e Inspección la competencia para valorar los hechos y las evidencias que, en su caso, se aporten.

CONSULTA 2023.3 IS – IVA – IAE – OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN. Obligaciones tributarias y Administración competente en relación con el Impuesto sobre Sociedades, el IVA y el resto de tributos, así como respecto a las obligaciones de información, en el caso de una entidad mercantil con domicilio fiscal en territorio común que tributa en porcentaje de volumen de operaciones (territorio común y Navarra) y cuya actividad consiste principalmente en la distribución de diversos productos en territorio común y territorio foral, sin disponer en este último de locales ni infraestructura afecta a la actividad.

CONTENIDO DE LA CONSULTA

La entidad consultante es una empresa con domicilio social y fiscal situado en Barcelona, que tiene por objeto social, entre otros, directa o indirectamente la distribución en todas sus formas y la venta de vestidos para niños, así como de diversos artículos referidos al mundo infantil, tales como calzado, artículo de deporte, de puericultura, de juguetes, papelería, etc. Según se indica, fiscalmente, la consultante es considerada como una Gran Empresa debido a su volumen de facturación, presenta el Impuesto sobre Sociedades en el territorio común, con determinados porcentajes de facturación en la Comunidad Foral de Navarra (0,55 por 100) y mensualmente presenta las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido a través del SII. En el ejercicio de su actividad, la compareciente vende al por mayor los productos reseñados sin contar en el Territorio Histórico de Bizkaia con locales afectos a su actividad, tales como centros de dirección, oficinas administrativas, centros de cálculo, almacenes o depósitos. En definitiva, la consultante afirma que sólo provee de mercancías a locales comerciales situados en el referido Territorio.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber sus obligaciones tributarias en el Territorio Histórico de Bizkaia. En particular, si debe presentar declaraciones censales, declaración del Impuesto sobre Sociedades, declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido o cualquier otra declaración o tributo derivado de la actividad descrita.

CONTESTACIÓN

Esta consulta ha sido tramitada en virtud de lo establecido en el artículo 64.b) del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (Concierto Económico), según el cual: «La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tendrá atribuidas las siguientes funciones: (...) b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones y no ser admitidas, podrá llegarse a un acuerdo sobre las mismas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa así como cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes».

Antes de iniciar el análisis de la competencia tanto normativa como de exacción en el supuesto planteado, se hace preciso indicar que la entidad consultante manifiesta que su domicilio fiscal se encuentra en Barcelona, por lo que de este hecho se parte en la presente contestación.

En cualquier caso, procede simplemente indicar que, conforme al artículo 43 de la Ley del Concierto Económico: «(...) Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco: (...) b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado. (...)».

Asimismo, según se indica en el escrito presentado, la entidad presenta el Impuesto sobre Sociedades (Modelo 200) en el territorio común, con determinados porcentajes de facturación en la Comunidad Foral de Navarra (0,55 por 100) y mensualmente presenta las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido a través del SII.

En este sentido, y en lo que se refiere al porcentaje de tributación en la Comunidad Foral de Navarra al que se hace referencia, de conformidad con lo indicado por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 13 de noviembre de 2014 (recurso 348/2013), de 14 de noviembre de 2014 (recursos 257/2013 y 347/2013) y de 17 de noviembre de 2014 (recurso 273/2013), a efectos de lo indicado en este artículo 14.Uno del Concierto Económico, las operaciones realizadas en la Comunidad Foral de Navarra por los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en el País Vasco deben considerarse efectuadas en territorio común (y no en territorio foral). Por lo que cabe entender que las operaciones realizadas en la Comunidad Foral de Navarra se consideran operaciones realizadas en territorio común a efectos del Concierto Económico.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe indicarse que se regula en el Concierto Económico como un tributo concertado, pero de normativa común.

En concreto, de acuerdo con el artículo 26 del Concierto Económico: «El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado».

Con lo que la competencia normativa corresponde a los órganos competentes de territorio común; si bien en la medida en que la exacción sí puede corresponder a los territorios forales, pues se trata de un tributo concertado, como se ha señalado, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

En cuanto a la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido es de aplicación, en primer lugar, el artículo 27 del Concierto Económico relativo a la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, donde se regula que: «Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas: Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado. Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente. Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera

excedido de 10 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco. Dos. Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. En el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 10 millones de euros, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural. Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades se elevarán al año. Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 28, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios. (...)».

Por lo tanto, se puede afirmar que los elementos fundamentales para la delimitación de la Administración Tributaria competente para la exacción del tributo son el domicilio fiscal, el volumen de operaciones y la localización de las operaciones.

De manera que, en resumen, la exacción del Impuesto corresponderá en exclusiva a la Administración correspondiente a su domicilio fiscal, en el caso de sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones (calculado conforme al propio Concierto Económico en el año anterior no hubiera excedido de 10 millones de euros, independientemente del lugar de realización de sus operaciones. Mientras que en el caso de sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros, la exacción corresponderá a la Administración correspondiente al territorio, común o foral, en el que operen, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada uno de ellos.

A los efectos de determinar si el contribuyente tributa en función de su domicilio fiscal o atendiendo a los puntos de conexión de las operaciones que realiza, se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

En el caso planteado, el propio escrito de consulta relata que la entidad consultante es considerada como una Gran Empresa debido a su volumen de facturación, presenta el Impuesto sobre Sociedades (Modelo 200) en territorio común, con determinados porcentajes de facturación en la Comunidad Foral de Navarra (0,55 por 100) y mensualmente presenta las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido a través del SII.

En la medida en que tanto el concepto como la magnitud que se establece a efectos de la consideración de una entidad como Gran Empresa, como el umbral que se contempla a efectos de la tributación en volumen de operaciones en el Convenio Económico con Navarra difieren de lo previsto en el Concierto Económico a estos efectos, hemos de indicar que con estos datos que se aportan no es posible determinar si se sobrepasan los 10 millones de euros de volumen de operaciones o no, dato que puede resultar fundamental para establecer la tributación de la empresa con arreglo a lo regulado por el Concierto Económico.

Si fuera el caso que en el ejercicio anterior se sobrepasan los 10 millones de euros de volumen de operaciones resultará necesario localizar las operaciones realizadas.

Para determinar la localización de las operaciones realizadas por la entidad consultante que están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, será de aplicación el artículo 28 del Concierto Económico donde se preceptúa que: «Uno. A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas: A) Entregas de bienes: 1.º Las entregas de bienes muebles corporales cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto

de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones: a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados. b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entenderán realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación. Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio vasco las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio, si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación. (...)».

En consecuencia, en lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido, las y los contribuyentes:

1. Si tienen un volumen de operaciones en el ejercicio anterior de más de 10 millones de euros, deben tributar ante las Administraciones de los territorios (común o forales) en los que operen durante el año natural de que se trate, en proporción al importe de las contraprestaciones (excluido el propio Impuesto sobre el Valor Añadido) correspondientes a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios gravadas o exentas con derecho a deducción que realicen en cada uno de ellos durante dicho año natural, según las reglas de localización del artículo 28 del Concierto Económico. Si bien, en buena lógica, si operan exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y si operan exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.
2. Si tienen un volumen de operaciones en el ejercicio anterior igual o menor de 10 millones de euros, tributarán ante la Administración del territorio donde se sitúe su domicilio fiscal.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 28.Uno, letra A), apartado 1º, del Concierto Económico arriba transcrito, las entregas de bienes muebles corporales, distintos de los transformados por quien efectúa la operación y de los elementos industriales objeto de instalación, se entienden realizadas en el territorio desde el que el o la contribuyente los pone a disposición del o de la adquirente. Cuando los bienes de que se trate deben ser transportados para su puesta a disposición del o de la adquirente, las entregas en cuestión se consideran efectuadas en el lugar en el que se encuentren los mismos al tiempo de iniciarse su expedición o transporte.

En lo que aquí interesa, esta regla de localización recogida en el artículo 28.Uno, letra A), apartado 1º, del Concierto Económico debe ser interpretada conforme a los criterios establecidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

En la medida en que, conforme a los citados puntos de conexión, y a la interpretación que deba darse a los mismos según la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la materia, las entregas de bienes muebles deban ser localizadas en el País Vasco, éstas serán atribuidas, a su vez, a Bizkaia (y no a los demás territorios forales), cuando desde este Territorio Histórico se realice la puesta a disposición de la parte adquirente, y, en el supuesto de bienes objeto de transporte para su puesta a disposición de la parte adquirente, cuando aquéllos se encuentren en dicho territorio histórico al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.

En el supuesto planteado, la entidad consultante se dedica a la venta al por mayor de prendas de vestir, calzados, artículos de marroquinería, accesorios de moda, productos de perfumería y belleza, artículos de deporte, puericultura, juguetes, regalos, artículos de decoración, papelería y pequeña bisutería, sin contar en el Territorio Histórico de Bizkaia (ni en otros territorios del País Vasco, se entiende) con locales directa o indirectamente afectos a la actividad, tales como centros de dirección, oficinas administrativas, centros de cálculo, almacenes o depósitos. Es decir, la mercantil no cuenta con locales comerciales propios afectos para la venta de los referidos artículos al público siendo su única actividad en Bizkaia la de proveer de mercancías a locales comerciales situados en el referido territorio. Dados los términos de la consulta, parece, y se asume, que la consultante tampoco se sirve, para la realización de sus operacio-

nes, de ninguna otra instalación ajena radicada en Bizkaia, desde las cuales puedan, por ejemplo, distribuirse las mercancías. Se limita según dice a proveer de mercancías a locales comerciales situados en el referido territorio (Bizkaia).

Por lo que, en estas condiciones, no cabría entender que la puesta a disposición de los bienes en cuestión se lleve a cabo desde Bizkaia, ni, en particular, y tratándose de bienes que deban ser transportados para su puesta a disposición del adquirente, que estos se encuentren en Bizkaia al tiempo de iniciarse su expedición o transporte (en los términos que ha venido señalando el Tribunal Supremo); sino que, la puesta a disposición de los mismos, en los términos señalados, parece que se llevará a cabo desde territorio común. De manera que estas operaciones no se entenderán localizadas en Bizkaia.

En consecuencia con lo anterior, partiendo del hecho de que el domicilio social y fiscal de la compareciente se encuentra en territorio común, y de que las entregas de bienes realizadas se localizan en el referido territorio según lo concluido en los párrafos anteriores, la compareciente no tendrá que presentar en el Territorio Histórico de Bizkaia las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, con independencia del volumen de operaciones que tenga.

Y todo ello, por aplicación del artículo 29 del Concierto Económico, según el cual: «Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural. (...) Cuatro. Los sujetos pasivos presentarán las declaraciones-liquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones. (...)».

Impuesto sobre Sociedades

En lo que afecta al Impuesto sobre Sociedades, resulta igualmente de aplicación el Concierto Económico cuyo artículo 14 recoge que: «Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco. No obstante, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio. Será de aplicación la normativa autónoma a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en el País Vasco el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones, salvo que se trate de sujetos pasivos que formen parte de un grupo fiscal y cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros, en cuyo caso, será de aplicación la normativa autónoma únicamente si en dicho ejercicio hubieran realizado en el País Vasco la totalidad de las operaciones. Dos. Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. Si el ejercicio anterior fuese inferior a un año, el volumen de operaciones a que se refiere al apartado Uno anterior será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio. Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 16, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios. (...)».

Con lo que el Impuesto sobre Sociedades, a diferencia del Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto en que los territorios históricos tienen competencia normativa y de ahí la necesidad de establecer las reglas que determinen la aplicación una u otra normativa, la común o la foral.

Consecuentemente, para que resulte de aplicación la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades a los sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común (supuesto del que se parte en el caso aquí planteado) se requiere que: a) su volumen de operaciones del ejercicio anterior sea superior a 10 millones de euros; y b) en dicho ejercicio, hayan realizado en el País Vasco el 75 por 100, o más de sus operaciones, o el 100 por 100, si se trata de contribuyentes que formen parte de un grupo fiscal. Para la localización de las operaciones se debe atender al artículo 16 del Concierto.

Los sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común y con un volumen de operaciones igual o inferior a 10 millones de euros, aplicarán la normativa del territorio del Estado.

Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cuanto a la exacción del Impuesto sobre Sociedades, el artículo 15 del Concierto Económico determina que: «Uno. Corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 10 millones de euros. Dos. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 10 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio. La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el artículo siguiente y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales».

Con respecto al lugar de realización de las operaciones a efectos del Impuesto sobre Sociedades, el artículo 16 del Concierto Económico regula que: «Se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes: A) Entregas de bienes: 1.º Las entregas de bienes muebles corporales cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones: a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados. b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entenderán realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación. Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio vasco las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio, si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación. (...) D) Las operaciones que, con arreglo a los criterios establecidos en este artículo, se consideren realizadas en el extranjero, se atribuirán a una u otra Administración en igual proporción que el resto de las operaciones».

Todo lo cual nos lleva a analizar las distintas posibilidades de tributación para el supuesto planteado, en el que el domicilio fiscal se encuentra en territorio común:

1. Corresponderá tributar de forma exclusiva en territorio común a los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el territorio común y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 10 millones de euros, cualquiera que sea el lugar donde efectúe sus operaciones. El mismo criterio resulta aplicable para la competencia normativa.
2. Corresponderá tributar de forma exclusiva en territorio común a los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el territorio común y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior sí hu-

biere excedido de 10 millones de euros, pero localicen todas sus operaciones en dicho territorio. El mismo criterio resulta aplicable para la competencia normativa, si bien en este caso la localización de las operaciones a analizar es la relativa al ejercicio anterior.

3. Si su volumen de operaciones supera los 10 millones de euros en el año anterior y opera en ambos territorios (territorio común y vasco), tributará a ambas administraciones en proporción al volumen de operaciones del año en curso. En este caso, la normativa aplicable dependerá del volumen de operaciones que se entienda realizado en territorio común y vasco en el ejercicio anterior, atendiendo a si alcanza el 75 por 100 de operaciones en territorio vasco.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 16, letra A) apartado 1º del Concierto Económico arriba transcrito, las entregas de bienes muebles corporales, distintos de los transformados por quien efectúa la operación y de los elementos industriales objeto de instalación, se entienden realizadas, tanto a efectos del Impuesto sobre Sociedades como del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el territorio desde el que el o la contribuyente los pone a disposición del o de la adquirente. Cuando los bienes de que se trate deben ser transportados para su puesta a disposición del o de la adquirente, las entregas en cuestión se consideran efectuadas en el lugar en el que se encuentren los mismos al tiempo de iniciarse su expedición o transporte.

En la medida en que, conforme a los citados puntos de conexión, y a la interpretación que deba darse a los mismos según la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la materia, las entregas de bienes muebles deban ser localizadas en el País Vasco, éstas serán atribuidas, a su vez, a Bizkaia (y no a los demás territorios forales), cuando desde este Territorio Histórico se realice la puesta a disposición de la parte adquirente, o bien, en el supuesto de bienes objeto de transporte para su puesta a disposición de la parte adquirente, cuando aquéllos se encuentren en dicho territorio histórico al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.

A estos efectos, resulta trasladable al ámbito del Impuesto sobre Sociedades lo señalado en el punto anterior en cuanto a la localización a efectos del Concierto Económico, en el ámbito del IVA, de las operaciones realizadas por la consultante.

En consecuencia con lo anterior, partiendo del hecho de que, en principio (y conforme a lo concluido a efectos del IVA) parece que todas las operaciones se entenderán localizadas en territorio común y su domicilio fiscal se encuentra también en el referido territorio según lo concluido en los párrafos anteriores, la compareciente no tendrá que presentar en el Territorio Histórico de Bizkaia la declaración del Impuesto sobre Sociedades, con independencia del volumen de operaciones que tenga.

Y todo ello, por aplicación del artículo 18 de la Ley del Concierto Económico, donde se regula que: «En los casos de tributación a ambas Administraciones se aplicarán las siguientes reglas: Primera. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones del Estado y del País Vasco en proporción al volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio en cada período impositivo. Segunda. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones presentarán ante las mismas, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, las declaraciones-liquidaciones procedentes en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas o devoluciones que resulten ante cada una de las Administraciones. (...)».

En relación con la cuestión planteada por el consultante, relativa a si ha de presentar cualquier otra declaración o tributo derivado de la actividad descrita, es necesario señalar que carece del grado de concreción necesario previsto en la normativa reguladora de los requisitos que deben cumplir las consultas tributarias vinculantes presentadas por los consultantes. No obstante, a título informativo se analizan a continuación las circunstancias de las que depende que la entidad consultante deba tributar por el Impuesto sobre Actividades Económicas en Bizkaia, o deba presentar declaración censal en este mismo territorio.

Impuesto sobre Actividades Económicas

En lo que se refiere a la tributación en el ámbito del Impuesto sobre Actividades Económicas, el artículo 40 de la Ley del Concierto Económico dispone que: «Uno. El Impuesto sobre Actividades Económicas se regulará por las normas que dicten las instituciones competentes de los Territorios Históricos. Dos. Corresponderá a las instituciones competentes de los Territorios Históricos la exacción del Impuesto sobre Actividades Económicas por las actividades ejercidas en su territorio, de acuerdo con las siguientes normas: a) Tratándose de cuotas mínimas municipales o modificadas, cuando éstas se devenguen a favor de los municipios del Territorio Histórico. b) Tratándose de cuotas provinciales, cuando se ejerza la actividad en el Territorio Histórico correspondiente. c) Tratándose de cuotas que faculden para ejercer en más de una provincia, cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco, según proceda. El pago de dicha cuota a la Administración correspondiente de territorio común o foral, faculta para el ejercicio de la actividad en ambos territorios».

Por lo que, según este precepto, el Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo concertado de normativa autónoma cuya exacción le corresponde a cada Administración en función de las actividades ejercidas en su territorio. En la medida en que la consultante no ejerce ninguna actividad en el País Vasco (tal y como se ha concluido en los párrafos anteriores), no deberá darse de alta en este Impuesto.

Administración ante la que debe cumplir con las obligaciones de información

Respecto a las obligaciones de información, el artículo 46 de la Ley del Concierto Económico dispone que: «(...) Dos. Las declaraciones que tengan por objeto dar cumplimiento a las distintas obligaciones de suministro general de información tributaria legalmente exigidas deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración del Estado o ante la Diputación Foral competente por razón del territorio, con arreglo a los siguientes criterios: a) Tratándose de obligados tributarios que desarrollen actividades económicas, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas actividades empresariales o profesionales. (...) Tres. Las declaraciones de carácter censal deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración en la que radique el domicilio fiscal de la persona o entidad obligada a efectuarlas y además ante la Administración en la que dicha persona o entidad deba presentar, conforme a las reglas previstas en el presente Concierto Económico, alguna de las siguientes declaraciones: Declaración de retenciones e ingresos a cuenta. Declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades. Declaración-liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Declaración por el Impuesto sobre Actividades Económicas. Declaración por el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales».

Por lo que, las distintas obligaciones de suministro general de información previstas en la normativa tributaria (SII), cuando el obligado a suministrar la información desarrolla actividades económicas, como es el caso objeto de consulta, deberán presentarlas ante la administración a la que corresponde la comprobación e investigación.

A estos efectos, el artículo 29. Seis del Concierto Económico establece que: «Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios: a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones. (...)».

Por tanto, en lo que aquí interesa, atendiendo a las operaciones por las que pregunta, la competencia para la comprobación e investigación de sus actividades empresariales o profesionales corresponderá a la Administración del Estado, y consecuentemente tendrá que cumplir con la obligación del SII ante dicha Administración.

Por su parte, las declaraciones de carácter censal deben presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración en la que radique el domicilio fiscal de la persona o entidad obligada a efectuarlas y además ante la Administración en la que dicha persona o entidad deba presentar, conforme a las reglas previstas en el Concierto Económico, declaración de retenciones e ingresos a cuenta, declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, declaración-liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, declaración por el Impuesto sobre Actividades Económicas, declaración por el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, de tal forma que, en la medida en que la entidad consultante no esté obligada a presentar ninguna de estas declaraciones, sólo tendría que presentar sus declaraciones de carácter censal ante la Administración del Estado.

CONSULTA 2023.4 ISD. Régimen de tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y Administración competente en relación con persona residente en territorio foral que otorga testamento en favor de varias personas, unas residentes en territorio común y otra en el extranjero, y cuyo patrimonio está integrado por bienes inmuebles y activos financieros de tipología diversa.

CONTENIDO DE LA CONSULTA

El consultante, residente en Bizkaia, tiene la intención de otorgar testamento en favor de su hija y de su nieto (ambos residentes en Madrid), así como de su nieta (residente fiscal en Estados Unidos). Según indica, su patrimonio se encuentra integrado por inmuebles y por los siguientes valores: i) acciones depositadas en una oficina bancaria situada en Bizkaia; ii) participaciones en fondos de inversión depositadas en otra sucursal bancaria vizcaína; iii) participaciones en fondos de inversión depositadas en la oficina de una entidad financiera radicada en Madrid; y iv) participaciones nominativas en el capital de una sociedad limitada domiciliada en Madrid.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer el régimen fiscal (foral, autonómico, o común) que se aplicará a sus herederos por la herencia que reciban de él, concretamente:

1. Si su hija y su nieto tributarán conforme a la normativa vizcaína, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.1.a) de la Norma Foral 4/2015 de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
2. Si su nieta, residente fiscal en el extranjero, tributará según lo regulado en el artículo 2.2 de la misma Norma Foral, es decir, según donde radiquen los bienes del causante. En caso afirmativo, y a tal efecto:
 - 2.1. Si se atenderá al lugar donde estén radicados los bienes que le herede ella en particular, o si por el contrario habrá que tener en cuenta el lugar donde se localicen todos sus bienes y derechos integrantes del caudal hereditario.
 - 2.2. En qué territorio, común o foral, han de considerarse localizados los distintos valores que forman parte de su patrimonio actual.

CONTESTACIÓN

Esta consulta ha sido tramitada en virtud de lo establecido en el artículo 64.b) del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (Concierto Económico), según el cual: «La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tendrá atribuidas las siguientes funciones: (...) b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones y no ser admitidas, podrá llegarse a un acuerdo sobre las mismas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, así como cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes».

Con respecto a las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, es de aplicación el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (el Concierto Económico), aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, cuyo artículo 25 regula que: «Uno. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma. Corresponderá su exacción a la Diputación Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos: a) En las adquisiciones «mortis causa» y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo. En el caso de que el causante tuviera su residencia en el extranjero cuando los contribuyentes tuvieran su residencia en el País Vasco. b) En las donaciones de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, cuando éstos bienes radiquen en territorio vasco. Si los bienes inmuebles radican en el extranjero, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo. A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 314 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores. c) En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo. d) En el supuesto en el que el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero, cuando el mayor valor de los bienes o derechos radique en territorio vasco, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio vasco, o se hayan celebrado en el País Vasco con entidades extranjeras que operen en él. A efectos de esta letra se entenderá que radican en territorio vasco los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en dicho territorio. Dos. En los supuestos contemplados en las letras a) y c) del apartado anterior, las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiera permanecido en territorio común un mayor número de días del periodo de los 5 años inmediatos anteriores, contados desde la fecha del devengo del impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.º 2 del Estatuto de Autonomía. (...)».

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 2 de la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (NFISD), donde se recoge que: «1. Lo dispuesto en esta Norma Foral será de aplicación, por obligación personal, cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en España, en los siguientes supuestos: a) En las adquisiciones «mortis causa», cuando el causante tenga su residencia habitual en Bizkaia a la fecha del devengo. (...) En los supuestos previstos en las letras a) y b) anteriores, cuando el causante tuviera su residencia en el extranjero, será aplicable lo dispuesto en esta Norma Foral cuando el contribuyente tuviera su residencia habitual en Bizkaia. No obstante lo establecido en las letras a), b) y d) anteriores, será de aplicación la normativa que corresponda del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en territorio común cuando el causante, asegurado, o donatario hubiera permanecido en territorio común un mayor número de días del período de los 5 años inmediatos anteriores, contados desde la fecha de devengo del Impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.º 2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco. 2. Lo dispuesto en esta Norma Foral será de aplicación, por obligación real, cuando el contribuyente tenga su residencia en el extranjero, en los siguientes supuestos: a) En las adquisiciones de bienes y derechos situados en territorio español, cualquiera que sea su naturaleza, cuando radicando en el País Vasco el mayor valor de los bienes y derechos, el valor de los que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en el Territorio Histórico de Bizkaia sea mayor que el valor de los mismos en cada uno de los otros dos Territorios Históricos. (...) A efectos de lo previsto en las dos letras anteriores, se consideran situados en territorio vasco: 1. Los bienes inmuebles que en él radiquen. 2. Los bienes muebles afectados permanentemente a viviendas, fincas, explotaciones o establecimientos industriales situados en territorio vasco y, en general, los que habitualmente se encuentren en este territorio, aunque en el momento del devengo del Impuesto estén fuera del mismo por circunstancias coyunturales o transitorias. 3. Corresponderá a la Diputación Foral de Bizkaia la exacción del Impuesto en los supuestos previstos en los apartados anteriores. (...) 6. Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de lo establecido en los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español, o a los que éste se adhiera. (...)».

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma, cuya exacción y regulación corresponde al Territorio Histórico de Bizkaia en los supuestos establecidos en el artículo 25 del Concierto Económico y en el artículo 2 de la NFISD, parcialmente transcritos.

En estos artículos se prevén reglas de reparto de la competencia normativa y de exacción entre los territorios común y foral, que difieren en función de si el contribuyente debe tributar por obligación personal o por obligación real.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tiene naturaleza personal y subjetiva y grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo y de forma individual por cada persona física. La condición de contribuyente en los casos de donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» se atribuye, en la normativa reguladora del Impuesto, al donatario o el favorecido por ellas.

De otro lado, en lo que respecta a la sujeción al Impuesto por obligación personal o por obligación real, cabe indicar que la primera (la obligación personal) corresponde a las y los contribuyentes que tienen su residencia habitual en España, quienes deben tributar por todos los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado, con independencia de donde se encuentren situados. Mientras que la segunda (la obligación real) afecta a los contribuyentes con residencia habitual en el extranjero (no residentes en territorio español), quienes únicamente tributan por los bienes y derechos que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguro sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas, o cuando se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en territorio español.

Para determinar si un contribuyente debe ser considerado como residente en territorio español, o no, se ha de estar a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No obstante, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los días de permanencia en territorio español no se computan por referencia al año natural, sino a los trescientos sesenta y cinco días anteriores al del devengo del Impuesto.

De conformidad con todo lo anterior, la hija y el nieto del consultante (ambos residentes en Madrid) tributarán ante la Diputación Foral de Bizkaia, y conforme a la normativa vizcaína (NFISD) por los bienes y derechos que adquieran mediante sucesión del consultante, siempre y cuando éste tenga su residencia habitual en Bizkaia a la fecha de fallecimiento y hubiera permanecido en territorio vasco un mayor número de días del periodo de los 5 años inmediatos anteriores a dicha fecha. Por lo tanto, tributarán por obligación personal, con independencia del lugar donde se localicen los bienes y derechos adquiridos del causante.

Por su parte, la nieta del consultante con residencia en Estados Unidos también ostentará la condición de contribuyente del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes y derechos que adquiera a título sucesorio de su abuelo, pero solo estará sujeta al Impuesto en España por obligación real, y no por obligación personal, al no tener su residencia fiscal en territorio español (independientemente de dónde resida el causante). En consecuencia, dejando al margen los seguros de vida (por los que no se pregunta), ella solo deberá tributar en España por los bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

Para determinar la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aplicable a un caso como este (si la vigente en territorio común, o la foral), así como la Administración competente para la exacción de dicho Impuesto, ha de atenderse a lo indicado en el punto d) del artículo 25.Uno del Concierto Económico y en el apartado 2 del artículo 2 de la NFISD, arriba transcritos.

Así, la nieta del compareciente únicamente deberá tributar por dicha adquisición lucrativa ante esta Hacienda Foral, aplicando la normativa vigente en el Territorio Histórico de Bizkaia, cuando el mayor valor de los bienes y derechos adquiridos por herencia de su abuelo, computando exclusivamente los

que pueden entenderse situados en España, radique en País Vasco y, además, el valor de los que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en el Territorio Histórico de Bizkaia sea mayor que el de los correspondientes a cada uno de los otros dos Territorios Históricos. Por el contrario, la nieta del consultante deberá tributar ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria si el mayor valor de los bienes y derechos que adquiera mediante sucesión del consultante se encuentra fuera del País Vasco.

En este punto, el consultante se plantea si de cara a determinar el territorio en el que se encuentra el mayor valor de los bienes y derechos adquiridos por su heredera hay que atender a los que le legue a ella expresamente en el testamento, o si por el contrario procede computar todos los bienes y derechos que integran el patrimonio del causante.

Sobre esta cuestión se pronunció la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en su Resolución 6/2015, de 4 de mayo, respaldando la interpretación planteada por la Hacienda Foral de Bizkaia para dar respuesta a la consulta 6453/2013, de 14 de mayo de 2015. En esta resolución se indicaba lo siguiente:

«(...)

4. En la letra d) del artículo 25. Uno del Concierto se contiene un criterio específico para cuando el contribuyente no solo tenga su residencia en el extranjero, sino que, además, «la totalidad de los bienes y derechos est[en] situados, pue[dan] ejercitarse o h[ayan] de cumplirse en territorio vasco».

La consultante —nos dice— es titular de bienes y derechos situados en territorio común y en territorio vasco, pero lo cierto es que al hijo residente en Estados Unidos pretende transmitirle *mortis causa* únicamente participaciones en el capital social de una entidad con domicilio en Bizkaia.

No aclara el Concierto si para entender aplicable la letra d) del artículo 25. Uno, los bienes o derechos que han de estar situados en territorio vasco son todos los del causante o basta con que en territorio vasco estén situados, los concretos bienes o derechos que recibe el causahabiente. A favor de esta segunda posibilidad milita, de una parte, el hecho de que el Impuesto sobre Sucesiones no grava el caudal hereditario en su conjunto sino los incrementos patrimoniales obtenidos, a título lucrativo, de forma individual por cada contribuyente. Y, de otra, que el artículo 25 letra d) del Concierto contiene un criterio específico sin establecer distinción alguna entre las adquisiciones gratuitas «inter vivos» y «*mortis causa*». (...)

5. Sin embargo, lo que importa tanto a los efectos del Impuesto de Sucesiones como del Impuesto de Donaciones es lo adquirido individualmente a título lucrativo por cada contribuyente, prescindiendo de sí la adquisición lo es «inter vivos» o «*mortis causa*». Y desde luego donde la norma no distingue no es dado al intérprete distinguir, según el conocido aforismo jurídico».

Hasta el cambio normativo operado por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, en los casos de contribuyentes con residencia fiscal en el extranjero (por obligación real), la competencia para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondía a la Administración de territorio común, salvo que todos los bienes y derechos adquiridos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco. No obstante, la citada Resolución 6/2015, de 4 de mayo también resulta útil en la interpretación de la vigente redacción del artículo 25. Uno d) del Concierto Económico, puesto que de ella se infiere, en definitiva, que para establecer si «los bienes o derechos adquiridos» están situados, pueden ejercitarse o han de cumplirse en el País Vasco, debe atenderse a los bienes y derechos transmitidos al contribuyente sujeto a tributación por obligación real, y no necesariamente a la totalidad de la masa hereditaria, si existe una designación individual en bienes y derechos concretos.

De conformidad con todo lo anterior, en el caso planteado, si la designación sucesoria que el consultante proyecta realizar en favor de su nieta no residente se realiza a título particular, de forma que le su-

ceda en la propiedad de unos bienes o derechos concretos, la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente a esta adquisición corresponderá a la Diputación Foral de Bizkaia, aplicando la normativa foral vizcaína (NFISD) únicamente en el caso de que el mayor valor de esos bienes o derechos concretos adquiridos de forma individual por ella se localice en el País Vasco, y a su vez, el valor de los que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en el Territorio Histórico de Bizkaia sea mayor que el valor de los mismos en cada uno de los otros dos Territorios Históricos. Por el contrario, corresponderá la exacción a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y será de aplicación la normativa estatal en el caso de que el mayor valor de esos bienes o derechos concretos adquiridos de forma individual se localice en territorio común.

Mientras que si la disposición testamentaria en favor de la nieta se articula como una participación indivisa en la masa hereditaria total (a partes iguales con otros herederos), de cara a determinar la Administración competente para la exacción y la normativa aplicable al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones habrá que estar al territorio, común o foral, en el que radique el mayor valor del conjunto de los bienes y derechos integrantes del patrimonio del consultante (y no solo a los que, una vez realizada la adjudicación de la herencia, terminen en poder de la heredera no residente).

En un caso como el planteado, de cara a determinar dónde radicará dicho mayor valor de los bienes y derechos pertenecientes al causante (si en territorio común, o foral), procede concretar el lugar en el que deben entenderse localizados los elementos patrimoniales a los que se hace referencia en el escrito de consulta.

De acuerdo con la información aportada el consultante cuenta con bienes inmuebles, los cuales habrán de entenderse localizados en el territorio en el que radiquen.

Asimismo, es titular de distintos tipos de valores, concretamente: acciones que se encuentran depositadas en una oficina bancaria, participaciones en fondos de inversión depositadas en distintas sucursales bancarias y participaciones nominativas en el capital de una sociedad limitada domiciliada en Madrid.

Ante la ausencia de más información sobre las citadas acciones y las participaciones en fondos de inversión y partiendo de que en el escrito de consulta se indica expresamente que mantiene ambos tipos de valores depositados en sucursales bancarias, cabrá entender que la localización de las mismas se atribuirá al territorio en el que radique la sucursal bancaria concreta en la que el consultante mantenga depositado el activo financiero de que se trate (normalmente a través de la contratación de una cuenta de valores en dicha sucursal). Lo que en el presente caso implicará que las acciones y participaciones en fondos de inversión depositadas en sucursales vizcaínas se entiendan localizadas en el País Vasco (y a su vez, en Bizkaia), mientras que se considerarán situadas en territorio común las participaciones en fondos de inversión depositadas en la sucursal bancaria de Madrid.

Sin perjuicio de lo anterior, en relación con las participaciones de fondos de inversión conviene precisar que, tratándose de fondos de inversión españoles (regulados por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva) y tras la entrada en vigor, el 1 de enero de 2014, de la reforma del artículo 40.3 de la LIIC, coexisten dos sistemas posibles de llevanza del registro de partícipes en un fondo de inversión, pudiendo ser asumida únicamente por la entidad gestora del fondo (o por la entidad a la que ésta hubiera encomendado la llevanza del registro de partícipes), pero también, a partir de dicha reforma, por las entidades comercializadoras, las cuales puedan llevar su propio registro de partícipes, figurando las participaciones de éstos anotadas en el registro de la gestora en una cuenta global u «ómnibus» a nombre de la entidad comercializadora por cuenta de sus clientes. En este último supuesto, sí puede considerarse que las participaciones se encuentran «depositadas» en una cuenta de valores de una sucursal.

De conformidad con todo lo anterior, en función del sistema de registro de los socios del fondo del que es partícipe el consultante (sistema de registro único en sede de la entidad gestora, o sistema escalonado con registro por parte de la entidad comercializadora), y siempre y cuando se trate de fondos de

inversión españoles, las participaciones por las que pregunta se entenderán localizadas en el territorio común o foral en el que radique, bien el registro de la entidad gestora, o bien la sucursal en la que se encuentren depositadas, según el caso.

En consecuencia, si el consultante es titular de participaciones en fondos de inversión españoles que estuvieran directamente registradas a su nombre en el registro de la entidad gestora del fondo, la tenencia de dichas participaciones se atribuirá al territorio, común o foral en el que se localice en dicho registro, sin que pueda considerarse propiamente que estuvieran «depositadas» en la respectiva cuenta de valores abierta en las sucursales bancarias, de Madrid o de Bizkaia, a las que hace referencia.

Sin embargo, si el consultante fuese titular de acciones en sociedades de inversión, o de participaciones en fondos de inversión extranjeros (cuyas acciones o participaciones se encuentran, con carácter general, depositadas en una cuenta de valores abierta en una entidad financiera) su tenencia se atribuirá al territorio en el que se sitúe la sucursal bancaria en la que se encuentren depositados (Madrid o Bizkaia, en el presente caso).

Por último, en cuanto a la localización de las participaciones sociales en el capital de una sociedad limitada, habrá que estar al territorio en el que radique el domicilio social de la entidad, en el que el consultante pueda ejercitar sus derechos en condición de socio, de acuerdo con lo establecido en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. En este caso, según se indica, la sociedad en cuestión se encuentra domiciliada en Madrid, luego la tenencia de las participaciones por las que se pregunta deberá atribuirse al territorio común.

CONSULTA 2023.5 IRPF. - Administración competente para la exacción del IRPF en relación con persona física que, como consecuencia de un cambio de centro de trabajo, así como por motivos sanitarios, durante un mismo ejercicio, reside, durante algunos periodos, en territorio común y, durante otros, en territorio foral.

Esta consulta ha sido tramitada en virtud de lo establecido en el artículo 64.b) del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (Concierto Económico), según el cual: «La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tendrá atribuidas las siguientes funciones: (...) b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones y no ser admitidas, podrá llegarse a un acuerdo sobre las mismas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, así como cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes».

CONTENIDO DE LA CONSULTA

La persona consultante presentó consulta tributaria en la que expone que venía residiendo habitualmente y trabajando en Santander hasta el día 18 de abril de 2022 inclusive.

A partir de dicho momento se producen los siguientes movimientos:

- El 19 de abril de 2022 comenzó a residir de forma habitual en Bizkaia, lugar donde se encontraba su nuevo centro de trabajo, aunque no modificó el padrón previo.
- El 7 de junio de 2022 el consultante regresó a Santander para someterse a una operación quirúrgica y guardar reposo durante la baja médica hasta el 11 de septiembre de 2022.
- El 12 de septiembre de 2022 vuelve a Bizkaia, concretamente a una vivienda en Bilbao que adquirió el día 31 de agosto de 2022 y que constituye, desde su regreso a Bizkaia, su vivienda habitual.

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona consultante desea conocer ante qué Administración (estatal o foral) ha de presentar su declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente al período impositivo 2022, en el supuesto de permanecer residiendo en Bilbao hasta final de año.

CONTESTACIÓN

El Concierto Económico, en relación al IRPF, establece en el apartado Uno de su artículo 6 lo siguiente:

«Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.»

En consecuencia, para la resolución de la presente consulta, la primera cuestión que se ha de dilucidar es el lugar donde se encuentra la residencia habitual del contribuyente, conforme a las disposiciones contenidas en el Concierto Económico.

En relación con la residencia habitual, el apartado Uno del artículo 43 del Concierto Económico establece:

Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(...)

Siete. Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento.

Además, cuando en virtud de lo previsto en este apartado deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio. En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.
- b) Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio.
- c) Que en el año siguiente a aquel en el que se produce la situación a que se refiere la letra a) o en el siguiente, vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio.»

En base a lo establecido en este precepto, el consultante deberá ser considerado residente habitual en aquel territorio en el que haya permanecido un mayor número de días del período impositivo teniendo en cuenta que, a efectos de determinar este período de permanencia, se computan las ausencias temporales.

Sólo si por aplicación del criterio de permanencia no es posible determinar la residencia deberá acudir al criterio de ubicación del principal centro de intereses.

Finalmente, si tampoco a través de este segundo criterio es posible fijar la residencia, se deberá presentar la autoliquidación del impuesto atendiendo a la última residencia declarada a efectos del IRPF.

De acuerdo con la exposición de hechos realizada por el consultante, éste ha permanecido durante el año 2022:

- Del 1 de enero al 18 de abril (108 días), en territorio común.
- Del 19 de abril al 6 de junio (49 días), en territorio foral.
- Del 7 de junio al 11 de septiembre (97 días), en territorio común.
- Del 12 de septiembre al 31 de diciembre (111 días), en territorio foral.

Procede, por tanto, analizar si la estancia de 97 días en Santander para someterse a una operación quirúrgica (duración coincidente con la baja médica) reúne las condiciones necesarias para ser calificada como ausencia temporal, lo que implicaría el cómputo de dicho período como residencia en el Territorio Histórico de Bizkaia.

El concepto de ausencia temporal recogido en el artículo 43 del Concierto Económico ha sido desarrollado por la Junta Arbitral del Concierto Económico en su resolución nº 14/2018, de 14 de septiembre de 2018. En ella se indica que, para que una determinada ausencia de la residencia habitual pueda ser considerada como temporal, es preciso que tenga un carácter esporádico y puntual, nunca prolongado o indefinido.

En dicha resolución la Junta Arbitral del Concierto Económico destaca asimismo que resulta «perfectamente trasladable a lo previsto en el artículo 43. Uno del Concierto Económico» lo señalado por el Tribunal Supremo sobre las «ausencias esporádicas» (por todas, sentencia 357/2018, de 6 de marzo, recurso nº 931/2017) aunque se trate de un pronunciamiento sobre el artículo 9.1.a) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta sentencia señala que «el concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida».

De acuerdo con lo expuesto anteriormente y con la exposición de hechos realizada por el consultante, y a la luz de la interpretación del concepto de ausencias temporales defendida por la Junta Arbitral del Concierto Económico en su resolución nº 14/2018 de 14 de septiembre de 2018, cabe concluir que la ausencia del consultante de su residencia en Bizkaia, por una duración total de 97 días y con el objetivo de someterse a una operación quirúrgica en Santander, reúne las condiciones de ausencia esporádica y puntual, por lo que debe ser calificada como ausencia temporal en los términos del artículo 43.Uno del Concierto Económico.

Aplicando este criterio, el cómputo de días de residencia para el año 2022 ascender ía a 108 días en territorio común y a 257 días en territorio foral.

De lo anterior se desprende que el consultante habría permanecido un mayor número de días del período impositivo en territorio foral por lo que, en aplicación del artículo 43.Uno del Concierto Econó-

mico, deberá ser considerado residente habitual en el País Vasco, en cuyo caso la exacción del IRPF de dicho ejercicio correspondería a la Diputación Foral competente por razón del territorio y el consultante deberá cumplimentar las obligaciones derivadas de este impuesto ante la Hacienda foral, aplicando para ello la normativa foral correspondiente.

En todo caso, se ha de recordar que la determinación de la residencia habitual es una cuestión de hecho que deberá ser probada por el contribuyente -a requerimiento de los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria, a quienes corresponde su valoración- por cualquiera de los medios de prueba válidos en Derecho.

CONSULTA 2023.6 ISD. - Administración competente para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en un supuesto de devengo del impuesto consecuencia del fallecimiento del causante que, habiendo residido de manera continuada en territorio foral, durante los últimos meses previos al fallecimiento, residió en territorio común.

Esta consulta ha sido tramitada en virtud de lo establecido en el artículo 64.b) del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (Concierto Económico), según el cual: «La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tendrá atribuidas las siguientes funciones: (...) b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones y no ser admitidas, podrá llegarse a un acuerdo sobre las mismas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, así como cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes».

CONTENIDO DE LA CONSULTA

La persona consultante presentó consulta tributaria en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) devengado con motivo del fallecimiento, el día 23 de septiembre de 2021, de un familiar que hasta el día 13 de noviembre de 2020 era residente en Basauri (Bizkaia), fecha en la que trasladó su domicilio a Valladolid.

CUESTIONES PLANTEADAS

La persona consultante desea conocer donde tendrá que presentar la liquidación del ISD, así como la normativa que le resultará de aplicación.

CONTESTACIÓN

En el artículo 25 del Concierto Económico se establece lo siguiente en relación con el ISD:

«Artículo 25. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.

Uno. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma.

Corresponderá su exacción a la Diputación Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos:

a) En las adquisiciones «mortis causa» y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo. En el caso de que el causante tuviera su residencia en el extranjero cuando los contribuyentes tuvieran su residencia en el País Vasco.

(...)

Dos. En los supuestos contemplados en las letras a) y c) del apartado anterior, las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiera permanecido en territorio común un mayor número de días del periodo de los 5 años inmediatos anteriores, contados desde la fecha del devengo del impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.º 2 del Estatuto de Autonomía.

(...).

En base a lo establecido en este precepto, la exacción del ISD devengado con motivo del fallecimiento del familiar del consultante corresponderá a la Hacienda foral en caso de que el causante hubiera tenido su residencia habitual en el País Vasco a la fecha de devengo y corresponderá a la Hacienda de territorio común si el causante hubiera tenido su residencia habitual en territorio común. Por lo que se refiere a la determinación de la residencia habitual, el apartado Uno del artículo 43 del Concierto Económico establece lo siguiente:

«Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal.

Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(...).

En consecuencia, en el ámbito del ISD, el artículo 43 del Concierto Económico establece que se considerarán residentes habituales en el País Vasco los causantes que hayan permanecido en dicho territorio un mayor número de días del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

A estos efectos, el simple empadronamiento no constituye, por sí mismo, elemento suficiente de acreditación de residencia habitual en una determinada localidad, como tampoco lo es el hecho de modificar el domicilio fiscal declarado. Ambas circunstancias, sin embargo, se consideran elementos de prueba a tener en cuenta conjuntamente con los demás que concurran en el caso concreto.

Sólo si por aplicación del criterio de permanencia no es posible determinar la residencia deberá acudir al criterio de ubicación del principal centro de intereses.

Finalmente, si tampoco a través de este segundo criterio es posible fijar la residencia, se deberá presentar la autoliquidación del impuesto atendiendo a la última residencia declarada a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Se ha de tener en cuenta que la determinación de la residencia habitual es una cuestión de hecho que deberá ser probada por el contribuyente a requerimiento de los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria, a quienes corresponde su valoración por medios de prueba válidos en Derecho.

Por tanto, de cara a la presentación de la declaración o autoliquidación del ISD, previamente se deberá determinar, y en su caso acreditar, atendiendo a los criterios expuestos, en qué lugar permaneció durante más tiempo el causante a lo largo del año inmediato anterior a su fallecimiento. Si el causante hubiese permanecido más tiempo en Bizkaia, se considerará residente en territorio foral, por lo que le correspondería tributar ante la Diputación Foral de Bizkaia. Por el contrario, será considerado residente en territorio común si hubiese permanecido, durante el año inmediato anterior a su fallecimiento, un mayor número de días en Valladolid, debiendo tributar en ese caso ante la Administración tributaria de territorio común.

De los hechos expuestos por el consultante parece deducirse que el causante permaneció en Valladolid un mayor número de días del año natural anterior a su fallecimiento, por lo que la competencia para la exacción corresponderá a la Administración tributaria de territorio común, lugar donde deberá presentarse la declaración o autoliquidación del impuesto conforme a lo establecido en la normativa estatal así como, por tratarse de un tributo cedido a las Comunidades de régimen común, conforme a lo establecido en la normativa autonómica correspondiente.

Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico



Resoluciones de la Junta Arbitral del Concerto Económico

Lista de abreviaturas utilizadas

DFA	Diputación Foral de Álava
DFB	Diputación Foral de Bizkaia
DFG	Diputación Foral de Gipuzkoa
HTN	Hacienda Territorial de Navarra
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
CE	Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco
JACE	Junta Arbitral del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco
R	Resolución
CCEN	Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa
TS	Tribunal Supremo
STS	Sentencia Tribunal Supremo
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IS	Impuesto sobre Sociedades
OOAA	Organismos Autónomos
LOFAGE	Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
67/2022	47/2019	3 resoluciones. De la R 67/2022 a la R 69/2022. Artículo 20.Dos.3 del Concierto Económico. Aplicación de los porcentajes de volumen de operaciones del grupo para determinar la exacción de las retenciones.	R 67/2022
68/2022	48/2019		R 68/2022
69/2022	56/2019		Considera la JACE que es irrelevante el volumen de operaciones del retenedor, pues cualquiera que sea la suma del volumen de operaciones de las sociedades que integran el grupo, el sujeto pasivo tributará en proporción siempre que alguna sociedad realice operaciones en ambos territorios, y también es irrelevante la localización (individualmente considerada) de operaciones del retenedor.
70/2022	23/2014	2 resoluciones. La 70/2022 y la 71/2022. Allanamiento. Archivo del conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento acordado por la Junta Arbitral, tras la aceptación por parte de una de las administraciones tributarias en conflicto del cambio de domicilio del obligado tributario (persona jurídica) instado por la otra administración.	R 70/2022
71/2022	25/2014		R 71/2022
72/2022	24/2013	2 resoluciones. La 72/2022 y la 73/2022. Competencia para la exacción del Impuesto sobre Sociedades de un grupo de consolidación fiscal con volumen de operaciones inferior a 7 Mill €. La JACE determina que los grupos tributan siempre en proporción al volumen de operaciones, cualquiera que sea su volumen de operaciones y su domicilio fiscal.	R 72/2022
73/2022	15/2017 y 34/2016		R 73/2022
74/2022	45/2017 y 18/2017	Conflicto sobre la administración competente para soportar los intereses de demora correspondientes a las devoluciones del IVA derivadas de procedimientos de cambio de domicilio fiscal de sociedades explotadoras de parques eólicos, que fueron objeto de planteamientos de conflicto previos resueltos por la JACE. Se desestima la responsabilidad de la administración demandada y, sin emitir pronunciamiento expreso al respecto, se pone en cuestión el derecho de la entidad obligada tributaria a percibir los intereses de demora.	R 74/2022
75/2022	37/2020	Competencia para la exacción de retenciones IRPF practicadas por entidad gestora de la Seguridad Social en relación con personas domiciliadas en territorio foral. Archivo por pérdida del objeto del procedimiento, al haber atendido la administración demandada la pretensión de la demandante.	R 75/2022
76/2022	38/2020	2 resoluciones, la R 76/2022 y la R 77/2022. Competencia para la exacción de retenciones IRPF practicadas en relación con personas domiciliadas en territorio foral que habían prestado servicios en entes de la Administración Institucional del Estado. Asunto ya resuelto por la propia JACE en R 15/2016 y R 4/2017 confirmada por la STS 17-04-2018. La JACE entiende que, cuando el art. 7.2 del Concierto se refiere a los OOA y entidades públicas empresariales, está englobando a todos los entes integrantes de la Administración Institucional del Estado, por lo que en el caso en conflicto resulta de aplicación la regla general del artículo 7.Uno del Concierto Económico (localización del puesto de trabajo o residencia del pensionista), correspondiendo la exacción de las retenciones en cuestión a la Administración foral.	R 76/2022
77/2022	15/2021		R 77/2022

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
78/2022	9/2021, 16/2021, 6/2021, 10/2021, y 24/2022	18 resoluciones (algunas de ellas con acumulación de varios expedientes). De la R 78/2022 a la R 95/2022. Competencia para la devolución de la monetización de la deducción por gastos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) regulada en la normativa del Impuesto de Sociedades (IS) de la Administración del Estado, en el supuesto de un obligado tributario que tributa en proporción al volumen de operaciones. La JACE, entre otras cosas, desestima que la monetización tenga la naturaleza de subvención y declara la competencia de la administración foral con competencia exaccionadora respecto al IS, en los supuestos de aplicación de normativa común, para devolver en la proporción de tributación del obligado que le corresponde, el importe de la monetización de la deducción por actividades de I+D+i.	R 78/2022
79/2022	22/2021, 39/2021 y 27/2022		R 79/2022
80/2022	38/2021, 36/2022 y 28/2021		R 80/2022
81/2022	32/2021		R 81/2022
82/2022	33/2021 y 30/2022		R 82/2022
83/2022	34/2021 y 29/2022		R 83/2022
84/2022	36/2021		R 84/2022
85/2022	33/2022 y 37/2021		R 85/2022
86/2022	40/2021		R 86/2022
87/2022	41/2021		R 87/2022
88/2022	42/2021		R 88/2022
89/2022	44/2021		R 89/2022
90/2022	45/2021		R 90/2022
91/2022	40/2022 y 46/2021		R 91/2022
92/2022	47/2021		R 92/2022
93/2022	48/2021		R 93/2022
94/2022	49/2021 y 35/2022		R 94/2022
95/2022	50/2021		R 95/2022

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
96/2022	37/2022 y 51/2021	28 resoluciones (algunas de ellas con acumulación de varios expedientes). De la R 96/2022 a la R 123/2022. Competencia para la devolución de la monetización de la deducción por gastos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) regulada en la normativa del Impuesto de Sociedades (IS) de la Administración del Estado, en el supuesto de un obligado tributario que tributa en proporción al volumen de operaciones. La JACE, entre otras cosas, desestima que la monetización tenga la naturaleza de subvención y declara la competencia de la administración foral con competencia exaccionadora respecto al IS, en los supuestos de aplicación de normativa común, para devolver en la proporción de tributación del obligado que le corresponde, el importe de la monetización de la deducción por actividades de I+D+i.	R 96/2022
97/2022	55/2021 y 34/2022		R 97/2022
98/2022	57/2021		R 98/2022
99/2022	58/2021		R 99/2022
100/2022	59/2021		R 100/2022
101/2022	60/2021		R 101/2022
102/2022	18/2022		R 102/2022
103/2022	21/2022		R 103/2022
104/2022	22/2022		R 104/2022
105/2022	23/2022		R 105/2022
106/2022	28/2022		R 106/2022
107/2022	31/2022		R 107/2022
108/2022	32/2022		R 108/2022
109/2022	38/2022		R 109/2022
110/2022	7/2021, 8/2021, 52/2019 y 11/2021		R 110/2022
111/2022	27/2020 y 12/2020		R 111/2022
112/2022	18/2020		R 112/2022
113/2022	22/2020		R 113/2022
114/2022	54/2021, 23/2020		R 114/2022
115/2022	28/2020		R 115/2022
116/2022	29/2020, 89/2021		R 116/2022
117/2022	31/2020		R 117/2022
118/2022	33/2020		R 118/2022
119/2022	35/2020		R 119/2022
120/2022	79/2021		R 120/2022
121/2022	36/2020 y 20/2020		R 121/2022
122/2022	53/2019		R 122/2022
123/2022	90/2021		R 123/2022

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
124/2022	24/2017	Prescripción créditos públicos interadministrativos, derivados de ingresos del IVA en administración que deviene en no competente como consecuencia de un procedimiento de cambio de domicilio. La JACE se apoya en numerosa doctrina y jurisprudencia del TS para concluir que el plazo de prescripción interadministrativo comienza a contar desde el momento en que la Administración sobrevenidamente incompetente recibe el ingreso de la obligada tributaria y que las actuaciones interruptivas de la prescripción realizadas en el procedimiento de regularización tributaria tendrán efecto exclusivamente en la relación jurídico tributaria, pudiendo, en su caso, beneficiar a la Administración sobrevenidamente competente, pero no en la relación jurídica interadministrativa. En consecuencia, declara prescrito el crédito reclamado por la Administración que devino competente.	R 124/2022
125/2022	87/2021	2 resoluciones, la R 125/2022 y la R 126/2022. Competencia para la devolución de la monetización de la deducción por gastos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+I) regulada en la normativa del Impuesto de Sociedades (IS) de la Administración del Estado, en el supuesto de un obligado tributario que tributa en proporción al volumen de operaciones. La JACE, entre otras cosas, desestima que la monetización tenga la naturaleza de subvención y declara la competencia de la administración foral con competencia exaccionadora respecto al IS, en los supuestos de aplicación de normativa común, para devolver en la proporción de tributación del obligado que le corresponde, el importe de la monetización de la deducción por actividades de I+D+I.	R 125/2022
126/2022	39/2022 y 56/2021		R 126/2022
127/2022	26/2019	10 resoluciones, de la R 127/2022 a la R 136/2022. Artículo 20.Dos.3 del Concierto Económico. Aplicación de los porcentajes de volumen de operaciones del grupo para determinar la exacción de las retenciones.	R 127/2022
128/2022	31/2019		R 128/2022
129/2022	50/2019		R 129/2022
130/2022	57/2019		R 130/2022
131/2022	81/2021		R 131/2022
132/2022	83/2021		R 132/2022
133/2022	7/2022		R 133/2022
134/2022	49/2022		R 134/2022
135/2022	51/2022		R 135/2022
136/2022	52/2022		R 136/2022

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
137/2022	36/2018	Competencia para la exacción de retenciones IRPF practicadas en relación con trabajos prestados en territorio foral o con perceptores (para rentas pasivas) residentes en territorio foral, adscritos a entes de la Administración Institucional del Estado, en concreto a la AEAT. Asunto ya resuelto por la propia JACE en R 15/2016 y R 4/2017 confirmada por la STS 17-04-2018. La JACE entiende que, cuando el art. 7.2 del Concierto se refiere a los OOAA y entidades públicas empresariales, está englobando a todos los entes integrantes de la Administración Institucional del Estado (también a la AEAT que, a pesar de ser un ente atípico, y de que la Ley 31/1990 por la que se creó señalaba que actúa con autonomía de gestión, no es una autoridad administrativa independiente y, en todo caso, dentro del listado de entidades de la LOFAGE, la AEAT entraría pacíficamente, a pesar de sus particularidades, en la clasificación de organismos autónomos). Por lo que en el caso en conflicto resulta de aplicación la regla general del artículo 7.Uno del Concierto Económico (lugar de prestación de los trabajos o servicios o residencia del pensionista), correspondiendo la exacción de las retenciones en cuestión a la Administración foral.	R 137/2022
138/2022	5/2022	13 Resoluciones (algunas de ellas con acumulación de varios expedientes), de la R 138/2022 a la R 150/2022. Competencia para la devolución de la monetización de la deducción por gastos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+I) regulada en la normativa del Impuesto de Sociedades (IS) de la Administración del Estado, en el supuesto de un obligado tributario que tributa en proporción al volumen de operaciones. La JACE, entre otras cosas, desestima que la monetización tenga la naturaleza de subvención y declara la competencia de la administración foral con competencia exaccionadora respecto al IS, en los supuestos de aplicación de normativa común, para devolver en la proporción de tributación del obligado que le corresponde, el importe de la monetización de la deducción por actividades de I+D+i.	R 138/2022
139/2022	43/2021		R 139/2022
140/2022	19/2020		R 140/2022
141/2022	17/2020, 88/2021		R 141/2022
142/2022	25/2020		R 142/2022
143/2022	58/2019, 34/2020		R 143/2022
144/2022	32/2020, 80/2021		R 144/2022
145/2022	24/2020		R 145/2022
146/2022	26/2020		R 146/2022
147/2022	91/2021		R 147/2022
148/2022	12/2019, 21/2020, 40/2020, 51/2019 y 47/2022		R 148/2022
149/2022	04/2020		R 149/2022
150/2022	48/2022 y 14/2021		R 150/2022
151/2022	6/2015		3 resoluciones. La R 151/2022, la R 152/2022 y la R 153/202270/2022. Allanamiento. Archivo del conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento acordado por la Junta Arbitral, tras la aceptación por parte de una de las administraciones tributarias en conflicto del cambio de domicilio del obligado tributario (persona jurídica) instado por la otra administración.
152/2022	8/2015	R 152/2022	
153/2022	9/2015	R 153/2022	

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
154/2022	19/2022	Conflicto promovido por la entidad obligada tributaria sobre si el retraso soportado en el cobro de unas devoluciones de IVA, consecuente a la dilación del procedimiento seguido entre ambas Administraciones en relación con la fijación de su domicilio fiscal, justifican el devengo a su favor de intereses de demora y, sobre qué Administración debe soportar el pago de los mismos Art. 15.2 RJACE y el art. 66.Tres del CE: como norma general, la Administración que viniera gravando a una obligada debe seguir sometiéndola a su competencia en tanto se sustancia la controversia de la que pende la misma y, por tanto, es la que debe asumir los intereses de demora derivados del incumplimiento de la obligación del art. 15.2 del RJACE.	R 154/2022
155/2022	37/2015	Allanamiento. Archivo del conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento acordado por la Junta Arbitral, tras la aceptación por parte de una de las administraciones tributarias en conflicto del cambio de domicilio del obligado tributario (persona jurídica) instado por la otra administración.	R 155/2022
156/2022	38/2015	Discrepancia entre administraciones sobre la competencia para realizar actuaciones inspectoras de carácter general, relativas al Impuesto sobre Sociedades, que deriva a su vez de una discrepancia sobre el domicilio fiscal de la entidad. Con motivo de la aceptación por parte de una de las administraciones tributarias en conflicto del cambio de domicilio del obligado tributario (persona jurídica) instado por la otra administración, el conflicto decae y la JACE declara el archivo del mismo por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento.	R 156/2022
157/2022	3/2017	Sobre la competencia de exacción en relación con la adquisición de un solar por persona jurídica domiciliada en territorio común cuya competencia inspectora corresponde a la AEAT, así como sobre la competencia para regularizar unilateralmente sin dar participación a la otra Administración. La JACE declara la improcedencia de la aplicación de la regla de inversión de sujeto pasivo en el IVA y, en consecuencia, la competencia foral para exaccionar el IVA repercutido en la transmisión.	R 157/2022
158/2022	41/2012	Transferencia de cuotas IVA entre Administraciones tras la regularización del volumen de operaciones de la entidad obligada tributaria. Prescripción de los créditos interadministrativos. La JACE declara el derecho de la administración demandante a que se le transfiera su proporción de tributación del IVA.	R 158/2022
159/2022	32/2012	Determinación del domicilio fiscal del obligado tributario, persona física. La JACE considera insuficiente la labor de comprobación llevada a cabo por la Administración tributaria para tratar de desvirtuar la residencia habitual declarada basándose en la regla primera del art.43 CE y así poder aplicar el segundo criterio del art. 43 CE (centro de intereses).	R 159/2022
160/2022	31/2012	Determinación de la proporción de tributación por IVA de la entidad obligada tributaria. La JACE declara improcedente la aplicación de la regla de inicio de transporte a la luz de la Sentencia 2323/2011 del TS (Sentencia ROVER).	R 160/2022

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
161/2022	42/2022	Incidente de ejecución planteado por la obligada tributaria en relación con resolución R 1/2022 de la JACE que declaraba el domicilio fiscal en territorio común y, como consecuencia, determinaba indirectamente la competencia en relación con la devolución del IVA. La JACE resuelve asimismo sobre la administración competente para satisfacer los intereses derivados de la demora en la devolución del IVA y el incumplimiento del art. 15.2 del RJACE.	R 161/2022
162/2022	18/2015	Conflicto que tiene su origen en un desacuerdo previo en relación con consulta tributaria tramitada en el ámbito de la CCEN, según lo previsto en el artículo 64 b) del Concerto Económico. Competencia para la exacción del Impuesto sobre Sociedades de un grupo de consolidación fiscal con volumen de operaciones inferior a 7 Mill €. La JACE determina que los grupos tributan siempre en proporción al volumen de operaciones, cualquiera que sea la cifra de su volumen de operaciones y su domicilio fiscal.	R 162/2022
163/2022	11/2013	Conflicto planteado frente a la Hacienda Tributaria de Navarra. Determinación de la proporción de tributación por IVA de la entidad obligada tributaria. La JACE declara improcedente la aplicación de la regla de inicio de transporte a la luz de la Sentencia 2323/2011 del TS (Sentencia ROVER) y determina que la labor de comercialización se produce en el territorio de la administración promotora del conflicto.	R 163/2022
164/2022	29/2014	Conflicto relativo a la competencia inspectora y las actuaciones de comprobación realizadas por la Administración sin competencia inspectora. La JACE resuelve declarando la incompetencia material de la administración sin competencia inspectora para modificar vía procedimiento de gestión tributaria la proporción de tributación de la obligada tributaria.	R 164/2022
165/2022	20/2014	Retenciones del trabajo en el IRPF correspondientes a personal adscrito a un centro de trabajo de territorio foral, pero que presta sus servicios en territorio común. Sostiene la JACE que no cabe desvirtuar la regla general de atribución de competencia (lugar de prestación del servicio) en favor de la supletoria (centro de trabajo de adscripción) amparándose en la prestación de servicios vinculados a prestaciones accesorias, cuando supongan una prestación residual en el otro territorio. Prescripción interadministrativa para reclamar créditos. Respecto a esta cuestión, según expresa la JACE, es jurisprudencia pacífica y reiterada que el derecho interadministrativo es un derecho de naturaleza pública presupuestaria, distinto del derecho tributario que ostenta la administración frente al contribuyente. Sostiene que el plazo de prescripción del derecho interadministrativo comienza en el momento en que se realiza el ingreso indebido, y no se interrumpe por los actos que se practiquen en el procedimiento tributario que siga la Administración que se considera competente con la persona obligada (que es una tercera en la relación jurídica interadministrativa).	R 165/2022
166/2022	13/2013	Retenciones del trabajo en el IRPF. Archivo del conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento derivada del desistimiento de la Administración promotora del conflicto respecto de la competencia para la recaudación y cobro correspondiente a las retenciones de trabajo de trabajadoras no residentes desplazadas, en un supuesto de teletrabajo.	R 166/2022

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
167/2022	52/2015	Archivo del conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, acordado por la Junta Arbitral, tras la aceptación por parte de una de las administraciones tributarias en conflicto del cambio de domicilio del obligado tributario (persona jurídica) instado por la otra administración.	R 167/2022
168/2022	53/2021	Competencia para la exacción de retenciones IRPF practicadas en relación con personas domiciliadas en territorio foral que habían prestado servicios (ellas o sus cónyuges) en entes de la Administración Institucional del Estado. Asunto ya resuelto por la propia JACE en R 15/2016 y R 4/2017 confirmada por la STS 17-04-2018. La JACE entiende que, cuando el art. 7.2 del Concierto se refiere a los OAAA y entidades públicas empresariales, está englobando a todos los entes integrantes de la Administración Institucional del Estado, por lo que en el caso en conflicto resulta de aplicación la regla general del artículo 7.Uno del Concierto Económico (localización del puesto de trabajo o residencia del pensionista), correspondiendo la exacción de las retenciones en cuestión a la Administración foral. Adicionalmente, la JACE se pronuncia sobre la prescripción de los créditos administrativos, reiterando la doctrina y jurisprudencia sobre esta cuestión (R 11/2014 y STS de 15 de diciembre de 2015, de 10 de febrero, de 3 de diciembre de 2020, de 28 de enero de 2021 y 18 de mayo de 2020).	R 168/2022
169/2022	24/2015	Retenciones del trabajo en el IRPF correspondientes a trabajos prestados en el extranjero antes de la modificación del art. 7.Uno.a) del Concierto Económico. Hace referencia a la doctrina reiterada de la JACE sobre la cuestión (R 24/2022) y declara que la competencia de exacción de las retenciones por trabajo personal de los trabajadores que presten sus servicios en el extranjero corresponde a la administración donde se halle ubicado el centro de trabajo al que estén adscritos los trabajadores.	R 169/2022
170/2022	40/2015	Retenciones del trabajo en el IRPF correspondientes a personal adscrito a un centro de trabajo de territorio foral, pero que tiene su domicilio fiscal en territorio común. Sostiene la JACE que cuando las obligaciones no principales suponen una prestación completamente residual en otro territorio no deben ser consideradas a efectos de determinar a la competencia exaccionadora de las retenciones, porque suponen una aplicación forzada o no natural de la regla supletoria (centro de trabajo de adscripción) en detrimento del criterio principal o general (lugar de prestación del servicio).	R 170/2022
171/2022	35/2015	Retenciones del trabajo en el IRPF correspondientes a personal adscrito a un centro de trabajo de territorio foral, pero que presta sus servicios en territorio común. Sostiene la JACE (criterio de la R 20/2022) que no cabe desvirtuar la regla general de atribución de competencia (lugar de prestación del servicio) en favor de la supletoria (centro de trabajo de adscripción) amparándose en la prestación de servicios vinculados a prestaciones accesorias, cuando supongan una prestación residual en el otro territorio.	R 171/2022

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
172/2022	50/2015	Prescripción interadministrativa para reclamar créditos. Respecto a esta cuestión, según expresa la JACE, es jurisprudencia pacífica y reiterada que el derecho interadministrativo es un derecho de naturaleza pública presupuestaria, distinto del derecho tributario que ostenta la administración frente al contribuyente. Sostiene que el plazo de prescripción del derecho interadministrativo comienza en el momento en que se realiza el ingreso indebido, y no se interrumpe por los actos que se practiquen en el procedimiento tributario que siga la Administración que se considera competente con la persona obligada (que es una tercera en la relación jurídica interadministrativa).	R 172/2022
173/2022	45/2012	Conflicto sobre si el retraso soportado en el cobro de unas devoluciones de IVA, consecuente a la dilación del procedimiento seguido entre ambas Administraciones en relación con la fijación de su domicilio fiscal, justifican el devengo a su favor de intereses de demora y, sobre qué Administración debe soportar el pago de los mismos Art. 15.2 RJACE y el art. 66.Tres del CE: como norma general, la Administración que viniera gravando a una obligada debe seguir sometiéndola a su competencia en tanto se sustancia la controversia de la que pende la misma y, por tanto, es la que debe asumir los intereses de demora derivados del incumplimiento de la obligación del art. 15.2 del RJACE.	R 173/2022
174/2022	10/2016 y 51/2015	Retenciones por rendimientos del trabajo en el IRPF, practicadas en relación con personal adscrito a centro de trabajo situado en territorio foral, pero que presta sus servicios, bien exclusivamente en territorio común, bien exclusivamente en el extranjero, bien en territorio común y el extranjero. Prescripción interadministrativa para reclamar créditos. Según expresa la JACE, es jurisprudencia pacífica y reiterada que el derecho interadministrativo es un derecho de naturaleza pública presupuestaria, distinto del derecho tributario que ostenta la administración frente al contribuyente. Sostiene que el plazo de prescripción del derecho interadministrativo comienza en el momento en que se realiza el ingreso indebido, y no se interrumpe por los actos que se practiquen en el procedimiento tributario que siga la Administración que se considera competente con la persona obligada (que es una tercera en la relación jurídica interadministrativa). La JACE declara que ha prescrito el derecho de crédito de la administración promotora del conflicto frente a la administración demandada, en relación con las retenciones de trabajo indebidamente ingresadas por la entidad obligada tributaria.	R 174/2022
175/2022	39/2015	Retenciones por rendimientos del trabajo en el IRPF, practicadas en relación con personal que presta sus servicios en territorio común y foral. La JACE declara la improcedencia de exaccionar las retenciones de trabajo personal en proporción al número de días que el personal ha prestado sus servicios en territorio común o en territorio foral.	R 175/2022

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
176/2022	25/2017	<p>Transferencia de cuotas IVA entre Administraciones tras la regularización derivada de un cambio de domicilio fiscal. Prescripción de los créditos interadministrativos.</p> <p>Sostiene la JACE que existen dos créditos de derecho público independientes: el derivado de la relación jurídico tributaria entre la Administración y la obligada, y el interadministrativo derivado de los flujos financieros que tienen que transferirse de una Administración a otra como consecuencia de la retroactividad del cambio de domicilio.</p> <p>El plazo de prescripción interadministrativo comienza a contar desde el momento en que la Administración sobrevenidamente incompetente recibe el ingreso de la obligada.</p> <p>Las actuaciones interruptivas de la prescripción realizadas en el procedimiento de regularización tributaria tendrán efecto exclusivamente en la relación jurídico tributaria, pudiendo, en su caso, beneficiar a la Administración sobrevenidamente competente, pero no en la relación jurídica interadministrativa.</p>	R 176/2022
1/2023	14/2013	<p>Conflicto sobre la determinación del domicilio fiscal de una persona jurídica con efectos retroactivos. El domicilio fiscal es una cuestión estrictamente fáctica, por lo que la JACE realiza una valoración global de las pruebas aportadas y toma además en consideración las características y la actividad de la sociedad (comercialización de servicios de telecomunicaciones), a efectos de determinar si el domicilio fiscal radica en territorio común o foral.</p>	R 1/2023
2/2023	28/2014	<p>Conflicto sobre la determinación del domicilio fiscal de una persona jurídica (operadora de telecomunicaciones) con efectos retroactivos. El domicilio fiscal es una cuestión estrictamente fáctica. La JACE, tras valorar las pruebas aportadas, da por válida la documentación aportada por una de las administraciones porque, aunque no sea concluyente, la otra administración no ha desarrollado prueba alguna ni ha profundizado en su argumentación.</p>	R 2/2023
3/2023	32/2015, 36/2016 y 36/2017	<p>Entidad con domicilio fiscal en territorio foral que comercializa en España y Portugal un producto que adquiere en la UE. Discrepancia sobre la localización de las operaciones en territorio común o foral a efectos del IS y el IVA (aplicación al caso de la Sentencia Rover) y sobre la calificación de las operaciones como entregas de bienes o prestaciones de servicios. Discrepancia asimismo sobre la competencia inspectora y en relación con la conformidad a derecho de las actuaciones llevadas a cabo por las administraciones tributarias a efectos de la regularización tributaria de la entidad.</p>	R 3/2023
4/2023	29/2015	<p>Conflicto sobre la localización de operaciones, a efectos del IVA, de un grupo mercantil dedicado a la fabricación y venta de piezas de fundición (Sentencia ROVER). Considera la JACE que, tanto el valor añadido de la fabricación como de la comercialización, se realizan en el territorio en el que el grupo mercantil tiene la totalidad de los elementos materiales y humanos que se utilizan en la generación del valor añadido en sus actividades. Refiere la resolución R 11/2013 que versa sobre la misma controversia y, en relación con el criterio sobre localización de operaciones trasladable a este conflicto, refiere asimismo sus resoluciones R 7/2021 y R 16/2022.</p>	R 4/2023

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
5/2023	42/2015	Retenciones por rendimientos del trabajo en el IRPF, practicadas en relación con personal comercial adscrito a centro de trabajo situado en territorio foral, pero que, según el criterio de la JACE presta sus servicios en territorio común. Sostiene la JACE que las actividades del personal en cuestión desarrolladas en territorio foral son actividades complementarias o accesorias que además, han supuesto un tiempo residual en consideración a la jornada de trabajo en cómputo anual, por lo que no puede ampararse en ello la aplicación de la regla supletoria (centro de trabajo de adscripción) en detrimento de la principal (lugar de prestación del servicio).	R 5/2023
6/2023	4/2015	Conflicto relativo a la competencia de la administración sin competencia inspectora para realizar determinadas actuaciones de gestión (requerimientos a la obligada tributaria para que le presente autoliquidaciones de IVA). Tras el allanamiento de la administración sin competencia inspectora, la JACE declara inválidos los requerimientos formulados.	R 6/2023
7/2023	19/2023, 40/2017 y 1/2013	Conflicto relativo a la competencia inspectora y las actuaciones de comprobación realizadas por la Administración sin competencia inspectora (requerimientos de subsanación de las cuotas IVA). Respecto a la distribución de las competencias de gestión e inspección en el Concierto Económico la JACE se remite a su resolución R 19/2022. A resultas de las explicaciones ofrecidas por la obligada tributaria, la administración promotora del conflicto (la administración con competencia inspectora) desiste, al constatar la inexistencia de discrepancias respecto a las liquidaciones formuladas por la administración sin competencia inspectora. La JACE declara el archivo de los conflictos como consecuencia del desistimiento de la promotora, derivado de la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento.	R 7/2023
8/2023	16/2013 y 37/2017	Competencia para la exacción del IVA y el Impuesto sobre Sociedades. Discrepancia sobre la localización de las operaciones en relación con la actividad de fabricación y comercialización de productos siderúrgicos al amparo de un contrato de maquila. Aplicación del criterio del lugar de puesta a disposición o del criterio de inicio del transporte. Sentencia ROVER. Declara la JACE que las ventas realizadas por la obligada tributaria (de domicilio fiscal en territorio foral) de productos que son fabricados por la sociedad del grupo (de domicilio fiscal en territorio común) con la que tiene un contrato de maquila, se localizan en la factoría de esta sociedad. Sostiene que es allí donde se genera la mayor parte del valor añadido al producto y, por tanto, el lugar de puesta a disposición del producto para sus clientes.	R 8/2023

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
9/2023	17/2013	<p>Conflicto derivado de regularización de cuotas IVA como consecuencia de un cambio en la competencia, puesto de manifiesto en el curso de un procedimiento de comprobación en relación con una entidad dedicada a la promoción de edificaciones.</p> <p>La JACE se pronuncia i) sobre la pérdida del derecho a solicitar la compensación y devolución de las cuotas de IVA soportado, ii) sobre el traslado de saldos entre administraciones, iii) sobre la comprobación de un saldo a compensar generado en un período anterior y iv) sobre los de la presentación de la autoliquidación en administración no competente y su relación con la neutralidad del IVA.</p> <p>Concluye la JACE que la solicitud de devolución articulada ante una de las administraciones, en la medida que no se ha producido la prescripción del derecho a obtener la referida devolución por no haber transcurrido más de 4 años desde la imposibilidad de obtener la compensación por insuficiencia de cuota, produce efectos y debe entenderse planteada ante la otra administración (la confirmada finalmente como competente), pues lo contrario significaría que un simple error de la obligada en la definición de la administración competente, corregido dentro del plazo de prescripción, determinase la vulneración de la jurisprudencia sobre el no traslado de saldos a compensar entre Administraciones.</p>	R 9/2023
10/2023	9/2014	<p>Conflicto sobre la determinación del domicilio fiscal de una persona jurídica con efectos retroactivos. La administración demandada acepta la propuesta de cambio de domicilio (de territorio foral a territorio común), pero fijando una fecha de efectos concreta, que es aceptada por la administración promotora del conflicto. Desaparecida la controversia, la JACE confirma el domicilio fiscal en territorio común.</p>	R 10/2023
11/2023	26/2014	<p>Discrepancia sobre la fecha de efectos de la propuesta de cambio de domicilio cursada por la administración promotora del conflicto. Tras explicar las fases a seguir por las administraciones en los supuestos de cambio de domicilio, la JACE sostiene que la postura de la administración promotora del conflicto, no presentando escrito de alegaciones finales que rebata la postura de la administración demandada, coherentemente con la teoría de los actos propios, no puede ser interpretada sino como la aceptación de los argumentos vertidos por el adverso.</p>	R 11/2023
12/2023	35/2014	<p>Determinar el domicilio fiscal de una persona jurídica.</p> <p>La JACE valora las circunstancias concretas y considera que las pruebas sobre las que la AEAT pretende contradecir el domicilio declarado por la obligada tributaria, no parecen suficientes. Por lo tanto, la JACE declara que no procede el cambio de domicilio propuesto por la AEAT.</p>	R 12/2023
13/2023	1/2015	<p>Determinar el domicilio fiscal de una persona jurídica.</p> <p>La JACE tras valorar las circunstancias concretas tales como la residencia del gerente-administrador de la sociedad, la residencia del apoderado, la localización de los proveedores, ubicación de la oficina en la que se lleva la contabilidad y el lugar donde se lleva a cabo la mayoría de la actividad concluye que el domicilio fiscal de la obligada tributaria se hallaba en territorio común desde el 08/03/2011.</p>	R 13/2023

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
14/2023	31/2015, 41/2017, 74/2021 y 30/2015	Determinar la proporción de tributación por IVA 2008-2016 y por IS 2008-2010 y 2014-2016 de la obligada tributaria con domicilio fiscal en Álava. La discrepancia se produce respecto a las ventas que la obligada tributaria realiza de producto fabricado en territorio común por otra sociedad del mismo grupo mercantil, que se remite al cliente desde las instalaciones del productor sin pasar por Álava. La JACE concluye que se le pueden aplicar al presente caso las mismas circunstancias, pero en sentido inverso, que concurrieron en el conflicto que dio lugar a dictar la R2/2018, lo que permite concluir que las ventas se localizan en territorio común, por entender que ahí tiene a su disposición instalaciones del grupo económico y cuenta con personal para la comercialización, resultando además esencial la localización de las mercancías en atención al coste del transporte.	R 14/2023
15/2023	5/2015	El objeto es determinar el domicilio fiscal de una persona física en el periodo desde el 14/05/2013 al 01/01/2014. La JACE manifiesta que la determinación de la residencia efectiva de la obligada tributaria se puede afrontar a través de pruebas indiciarias. Tras analizar las pruebas, la JACE concluye que debe prevalecer la presunción del art. 43.Uno.Tercera del CE (última residencia declarada a efectos del IRPF), ya que la administración que ha planteado el conflicto no ha acreditado suficientemente que el cambio de domicilio fiscal a Bizkaia no sea real y efectivo.	R 15/2023
16/2023	41/2015	El objeto es determinar la competencia de exacción de determinadas retenciones por trabajo personal, en relación con trabajos prestados en territorio común y en el extranjero, a efectos del IRPF. La JACE declara que corresponde a la AEAT la competencia de exacción de las personas trabajadoras objeto de controversia en los años 2009-2011, por realizarse parte de los trabajos en territorio común y por radicar en el mismo mayoritariamente el centro de trabajo de adscripción correspondiente a las trabajadoras, que asimismo tienen su residencia habitual en territorio común.	R 16/2023
17/2023	19/2015	Determinar la localización de las operaciones de la obligada tributaria.	R 17/2023
18/2023	27/2015 y 28/2015	Sostiene la JACE que el lugar de inicio de transporte ya fue descartado por la STS 2323/2011 (Sentencia ROVER) como criterio de localización para transportes que transcurren dentro del territorio de aplicación del impuesto. De acuerdo a la jurisprudencia del TS y a las Resoluciones 7/2021, 16/2022, 160/2022 y 163/2022 de la JACE, resulta que el valor añadido a la labor de comercialización se produce donde la empresa tiene delegaciones comerciales con la suficiente estructura de medios materiales y humanos para realizar dicha labor.	R 18/2023
19/2023	46/2015	La DFG plantea conflicto frente a la HTN cuyo objeto es determinar el domicilio fiscal de persona jurídica desde su constitución el 23/10/2012. La JACE concluye que la gestión y administración de los negocios de la entidad obligada tributaria se desarrolla por otra entidad (socio único de la primera), a través de su personal, desde Navarra, siendo la obligada tributaria, a pesar de tener personalidad jurídica propia, un mero instrumento para el desarrollo de la actividad en territorio guipuzcoano.	R 19/2023

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
20/2023	48/2015	Determinar el domicilio fiscal de persona jurídica desde su constitución el 29/10/2014. La DFB plantea conflicto porque entiende que el domicilio se encuentra en territorio común. Para resolver, la JACE determina que la valoración global de las circunstancias acreditadas por las partes, permiten considerar que existe una oficina en Bizkaia en la que es perfectamente posible que sea el lugar donde se realice la dirección de los negocios. La JACE declara que no procede el cambio de domicilio fiscal de la obligada tributaria.	R 20/2023
21/2023	23/2015	Determinar el domicilio fiscal de una persona jurídica, tras una serie de operaciones de reestructuración empresarial en el grupo mercantil en que se integra. La JACE recoge la STS de 18/06/2015 que confirma su resolución R 14/2013 en virtud de la cual, se otorga prioridad a la adopción de las decisiones estratégicas frente a las decisiones aplicativas adoptadas en ejecución de las anteriores. La JACE entiende que no procede el cambio de domicilio, ya que durante el periodo objeto de controversia resulta acreditado que las decisiones estratégicas de utilizar a la entidad obligada tributaria como instrumento para la gestión de determinadas infraestructuras y su posterior alquiler a la matriz del grupo, fue adoptada en el seno de ésta, domiciliada en territorio común.	R 21/2023
22/2023	66/2022 y 62/2022	Conflictos negativos, promovidos por la entidad obligada tributaria, sobre la determinación de la competencia de exacción del IVA respecto a operaciones entre dicha entidad, no residente sin establecimiento permanente, y su filial de competencia foral. Archivo del expediente por allanamiento de una de las administraciones, tras haber asumido la competencia para devolver el IVA repercutido a la entidad.	R 22/2023
23/2023	44/2019	Aplicación de los porcentajes de volumen de operaciones del grupo para determinar la exacción de las retenciones. Cuestión ya resuelta por la JACE en las 10 resoluciones que van de la R 127/2022 a la R 136/2022. Artículo 20.Dos.3 del Concierto Económico. Considera la JACE que es irrelevante el volumen de operaciones del retenedor, pues cualquiera que sea la suma del volumen de operaciones de las sociedades que integran el grupo, el sujeto pasivo tributará en proporción siempre que alguna sociedad realice operaciones en ambos territorios, y también es irrelevante la localización (individualmente considerada) de operaciones del retenedor.	R 23/2023
24/2023	55/2019	La obligada tributaria plantea conflicto negativo frente a la DFB y la AEAT, cuyo objeto es determinar la competencia de exacción (devolución) de las cuotas de IVA soportadas con anterioridad al año 2014 y los intereses correspondientes. La JACE declara que corresponde a la DFB la competencia de exacción del IVA 2013 de la obligada tributaria y, en su caso, la obligación de satisfacer los intereses de demora correspondientes. Acuerda que la AEAT debe remesar a la DFB el saldo correspondiente a las autoliquidaciones de IVA a compensar derivadas de saldos de IVA soportados devengados entre el 09/02/2013 y el 07/03/2014.	R 24/2023

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
25/2023	6/2016	Determinación de la competencia para la exacción de las retenciones por el IRNR correspondientes a rendimientos de trabajo obtenidos por una persona física con domicilio fiscal en el extranjero que presta servicios como funcionario del Estado en territorio foral. La JACE acuerda archivar el conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento derivada del allanamiento de la AEAT aceptando la competencia de la DFG para la exacción de las retenciones.	R 25/2023
26/2023	53/2022	Conflicto negativo, promovido por una persona sobre la competencia para la exacción del IRPF 2016-2019, al interpretar que las dos Administraciones, foral y estatal, se consideraban competentes. La JACE determina que no se producen las circunstancias que amparan la presentación de un conflicto negativo por lo que acuerda inadmitir a trámite el conflicto negativo planteado por la persona obligada tributaria.	R 26/2023
27/2023	9/2016	Propuesta de cambio de domicilio fiscal del obligado tributario con retroacción de efectos a 10/01/2007. La JACE acuerda archivar el conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento derivada del allanamiento de la AEAT a la propuesta de cambio de domicilio de la DFG a territorio común.	R 27/2023
28/2023	1/2017	Conflicto sobre la competencia para determinar el volumen de operaciones de la obligada tributaria. La JACE declara que las actuaciones de la AEAT para la comprobación de la proporción de volumen de operaciones de la obligada exceden de la simple toma de datos a que se refería la R19/2022. Ello determina la nulidad del procedimiento de comprobación seguido por la AEAT y cualquier acto de la misma regularizando la proporción declarada por la obligada tributaria. Acuerda la nulidad de dicha actuación de comprobación y las posteriores actuaciones de la obligada rectificando la proporción regularizada y el acto liquidatorio de la AEAT.	R 28/2023
29/2023	11/2016	Retenciones del trabajo en el IRPF correspondientes a persona adscrita a un centro de trabajo de territorio foral, que presta sus servicios principalmente en el extranjero, pero también en territorio foral y en territorio común, en relación con periodos previos a la modificación del art. 7.Uno.a) del Concierto. La JACE argumenta la aplicación como parámetro interpretativo respecto de períodos anteriores, de la nueva regla establecida en 2017 en el Concierto Económico relativa a las retenciones del trabajo correspondientes a servicios prestados en el extranjero (centro de trabajo de adscripción). Sostiene además que, el criterio del lugar de realización de las prestaciones de trabajo solo es aplicable cuando el trabajo se realiza en un solo territorio, foral o estatal. Declara la JACE que la administración demandada carece de competencia de exacción respecto de las retenciones por trabajo personal en la proporción correspondiente al número de días trabajados en territorio común y en el extranjero.	R 29/2023

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
30/2023	9/2017	Propuesta de cambio de domicilio fiscal de personas físicas con efectos desde una fecha determinada. La JACE acuerda archivar los conflictos por pérdida sobrevenida del objeto de los procedimientos derivada del allanamiento de la administración demandada a la propuesta de cambio de domicilio de la obligada tributaria a territorio común.	R 30/2023
31/2023	13/2017		R 31/2023
32/2023	46/2017		R 32/2023
33/2023	30/2016	El objeto es determinar la competencia de exacción del Impuesto sobre Sucesiones derivado del fallecimiento en fecha 28/02/2012 de una persona con domicilio fiscal en territorio común desde 2003. La JACE recuerda que las Administraciones no pueden iniciar actuaciones de comprobación en relación con un tributo y tendentes a finalizar en liquidación, respecto de un obligado del que no sean competentes. Igualmente, la DFB no puede, sin previamente obtener el cambio del domicilio fiscal, al menos, del año 2011, asumir la competencia de exacción respecto del Impuesto sobre Sucesiones. La JACE resuelve que la competencia para la exacción del impuesto le corresponde a la AEAT.	R 33/2023
34/2023	14/2017	Conflicto en relación al cambio de domicilio fiscal de una persona jurídica tras una serie de operaciones de reestructuración empresarial. La JACE acuerda archivar el conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento derivada del allanamiento de la administración demandada a la propuesta de cambio de domicilio a territorio común instada por la administración promotora del conflicto, con fecha de retroacción de efectos a la fecha en que se constituyó la entidad y hasta la fecha en que fue absorbida.	R 34/2023
35/2023	20/2017	Retenciones del trabajo en el IRPF correspondientes a personas adscritas a un centro de trabajo de territorio foral, que prestan sus servicios en el extranjero, en relación con periodos previos a la modificación del art. 7.Uno.a) del Concierto. El allanamiento de la administración demandada, aceptando la competencia de la administración promotora del conflicto, para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por los rendimientos del trabajo, provoca que el conflicto entre ambas administraciones decaiga, y determine la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento y su consecuente archivo.	R 35/2023
36/2023	25/2015	Cambio del domicilio fiscal, con efectos para todos los ejercicios no prescritos a 18 de octubre de 2013. La JACE ha valorado las pruebas aportadas por las Administraciones, entendiendo que apuntan a que el domicilio fiscal de la obligada tributaria se encuentra en Gipuzkoa, lo que unido al hecho de que la actividad principal de la obligada tributaria es el alquiler de los locales comerciales ubicados en un centro comercial de esa provincia, permite concluir a la JACE que el domicilio fiscal de la obligada tributaria se encuentra en dicha dirección.	R 36/2023

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
37/2023	5/2017	<p>El objeto es determinar la competencia de exacción de las retenciones por trabajo personal de los años 2013 y 2014 practicadas por la obligada tributaria.</p> <p>La JACE reitera que las retenciones correspondientes a trabajos prestados en el extranjero no corresponden al Estado, sino a la Administración donde esté ubicado el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador. La JACE recuerda que se ha pronunciado en los conflictos 39/2015 y 11/2016 que es contrario al espíritu del CE distribuir las retenciones por trabajo personal entre varias Administraciones proporcionalmente al número de días trabajados en territorio foral y común. En consecuencia, declara que la AEAT no puede regularizar las retenciones por trabajo personal en proporción a los días que los empleados han prestado sus servicios en territorio foral y común; por lo que, en la medida que el procedimiento inspector no tenía por objeto regularizar las exacciones por retenciones que le corresponden al Estado, se ha realizado sin la competencia habilitante necesaria.</p>	R 37/2023
38/2023	8/2016	<p>El objeto es determinar el domicilio fiscal de la obligada tributaria desde su constitución.</p> <p>La JACE, entiende que las partes no han aportado indicios suficientes para poder localizar el mismo de acuerdo al criterio de la sede de dirección efectiva, por lo que por aplicación del criterio residual del mayor valor del inmovilizado y, de conformidad por tanto con la solicitud de la DFB, declara que el domicilio fiscal de la obligada tributaria radica en Cantabria.</p>	R 38/2023
39/2023	29/2016 y 12/2016	<p>Determinar la competencia para regularizar unilateralmente el IS de los ejercicios 2008-2011 de la obligada tributaria.</p> <p>La JACE declara que la AEAT debería haber permitido una participación en su procedimiento de comprobación de operaciones vinculadas del IS 2008-2011 a la DFB, intercambiando datos e información, criterios y valoraciones, a fin de intentar, de buena fe, evitar la sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación derivada de la adopción de regularizaciones que no se apliquen bilateralmente por ambas Administraciones.</p>	R 39/2023
40/2023	1/2018	<p>Determinar la competencia de exacción de las retenciones de trabajo personal de los años 2012 a 2014 que según la AEAT habían prestado sus trabajos exclusivamente en territorio común.</p> <p>El plazo de prescripción del derecho de crédito público interadministrativo comienza en el momento en que se realiza el ingreso indebido, y no se interrumpe por los actos que se practiquen en el procedimiento tributario que siga la administración que se considera competente con la obligada. Por ello, la JACE considera prescrito el derecho de crédito público de la AEAT a reclamar a la DFG las retenciones ingresadas en plazo por la obligada relativas al 2012 y primer trimestre de 2013. Finalmente concluye que la AEAT ha acreditado que los trabajadores prestaron sus servicios en exclusiva en territorio común por lo que sus retenciones corresponden al Estado de acuerdo con lo dispuesto en el art. 7.Uno.a) del CE. En consecuencia, la DFG deberá remesar a la AEAT las retenciones de trabajo personal no prescritas, de esos trabajadores.</p>	R 40/2023

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
41/2023	33/2016	<p>Determinar la competencia de exacción de las retenciones de trabajo personal del año 2011 practicadas por la obligada tributaria a ciertos empleados que podrían haber prestado sus servicios exclusivamente en territorio común.</p> <p>La JACE concluye que el plazo de prescripción del derecho interadministrativo comienza en el momento en que se realiza el ingreso indebido, y no se interrumpe por los actos que se practiquen en el procedimiento tributario que siga la administración que se considera competente con la obligada tributaria. Declara prescrito el derecho público interadministrativo de la AEAT para reclamar a la DFG las retenciones de trabajo personal del año 2011 practicadas por la obligada tributaria.</p>	R 41/2023
42/2023	7/2014	<p>Determinar el alcance de las facultades de comprobación del volumen de operaciones de la Administración sin competencia inspectora por el IS e IVA 2009-2012.</p> <p>La JACE concluye que la AEAT se ha extralimitado en el ejercicio de sus competencias tendentes a elaborar un informe que justifique la solicitud de comprobación del volumen de operaciones de la obligada. En consecuencia, declara que los requerimientos de información realizados por la AEAT relativos al Impuesto sobre Sociedades e IVA de los años-ejercicios 2009-2012, exceden del ámbito de competencias que el Concierto Económico atribuye a la Administración con competencia de exacción y gestión, pero no de inspección.</p>	R 42/2023
43/2023	4/2018	<p>Determinar la competencia de exacción de las retenciones de trabajo del 2013-2015 practicadas por la obligada tributaria con domicilio fiscal en Gipuzkoa de ciertas trabajadoras que prestaron sus servicios exclusivamente en territorio común.</p> <p>El plazo de prescripción del derecho de crédito público interadministrativo comienza en el momento en que se realiza el ingreso indebido, y no se interrumpe por los actos que se practiquen en el procedimiento tributario que siga la administración que se considera competente con la obligada. Por ello, la JACE declara prescrito el derecho de crédito público de la AEAT a reclamar a la DFG las retenciones ingresadas en plazo por la obligada relativas al primer trimestre de 2013.</p> <p>Adicionalmente, declara que corresponde al Estado la competencia de exacción de las retenciones por trabajo personal de las empleadas que la AEAT ha acreditado que prestaron sus servicios exclusivamente en territorio común, respecto de los restantes trimestres del 2013 y los años 2014 y 2015 estando prescrito el primer trimestre de 2013.</p>	R 43/2023
44/2023	14/2020	<p>La obligada tributaria presentó una consulta tributaria ante la DFB consistente en saber ante qué Administraciones debe presentar las liquidaciones de IVA e IS y dónde se consideran localizadas sus operaciones.</p> <p>El desistimiento de la obligada, no tratándose de una cuestión de interés general, determina la conclusión del procedimiento, salvo que alguna de las partes inste su continuación de acuerdo al art. 94 de la Ley 39/2015. En cualquier caso, la JACE entiende que, en atención al tiempo transcurrido desde la formulación de la consulta, la contestación no produciría el efecto que le es propio, otorgar seguridad jurídica a la consultante, por lo que se ha producido una pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, con los efectos previstos en el art. 21.1 de la Ley 39/2015.</p>	R 44/2023

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
45/2023	11/2017	<p>Determinar la competencia de exacción de las retenciones de trabajo del año 2011 practicadas por la obligada tributaria con domicilio fiscal en Álava de ciertas trabajadoras que prestaron sus servicios exclusivamente en territorio común.</p> <p>La JACE declara prescrito el derecho de crédito público de la AEAT a reclamar a la DFA las retenciones ingresadas en plazo por la obligada relativas al año 2011 a las empleadas que prestaron sus servicios exclusivamente en territorio común e ingresadas en la Hacienda Foral con anterioridad al 21 de septiembre de 2012.</p>	R 45/2023
46/2023	10/2017	<p>Determinar la competencia de exacción de las retenciones de trabajo de los años 2007 y 2008 practicadas por las obligadas tributarias con domicilio fiscal en Álava de ciertas trabajadoras que prestaron sus servicios exclusivamente en territorio común.</p> <p>Por ello, la JACE en ambos casos considera prescrito el derecho de crédito público de la AEAT a reclamar a la DFA las retenciones ingresadas en plazo por las obligadas relativas al año 2007 y al año 2008 a las empleadas que prestaron sus servicios exclusivamente en territorio común e ingresadas en la DFA ya que la primera reclamación del crédito interadministrativo se realizó en un caso el día 29/11/2012 y en el otro el 30/04/2013, y en consecuencia, estarían prescritas las retenciones ingresadas más de 4 años antes de dicho requerimiento.</p>	R 46/2023
47/2023	12/2017		R 47/2023
48/2023	32/2017 y 13/2016	<p>Determinar la competencia de exacción e inspección de las retenciones practicadas a dos miembros del Consejo de Administración con funciones directivas por la obligada tributaria durante los años 2009 a 2011.</p> <p>En la medida que estas retribuciones adicionales se refieren exclusivamente a dos Consejeros que desarrollan funciones ejecutivas como Presidente y Consejero Delegado, la JACE considera indudable que implican un plus de dedicación, individual y no colegiada, que diferencia su actividad de la del resto de Consejeros, por lo que, declara que no procede considerar que las retenciones practicadas a los dos consejeros de la obligada tributaria, por el desarrollo de sus funciones ejecutivas como Presidente y Consejero Delegado en los años 2009-2011 deban ingresarse en proporción de volumen de operaciones a las Administraciones con competencia de exacción respecto del pagador.</p>	R 48/2023
49/2023	28/2016, 26/2016	<p>Determinar la competencia de exacción por IVA e IS del año-ejercicio 2012 respecto de la obligada tributaria la cual es una entidad con domicilio fiscal en Bizkaia. En el conflicto subyacen dos cuestiones distintas. Por un lado, la legalidad de los procedimientos de comprobación realizados por la AEAT y por otro la competencia de exacción del IVA e IS 2012.</p> <p>La JACE determina que la comprobación del volumen de operaciones debe realizarse por la Administración con competencia inspectora, por medio de un procedimiento de inspección tributaria (por contraposición a uno de gestión).</p>	R 49/2023

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
50/2023	17/2017	Determinar la competencia de exacción de las retenciones de trabajo del año 2012 practicadas por las obligadas tributarias con domicilio fiscal en Álava de ciertas trabajadoras que prestaron sus servicios exclusivamente en territorio común. La JACE considera prescrito el derecho de crédito público de la AEAT a reclamar a la DFA las retenciones ingresadas en plazo por las obligadas relativas al año 2012 a las empleadas que prestaron sus servicios exclusivamente en territorio común e ingresadas en la Hacienda Foral ya que la primera reclamación del crédito interadministrativo se realizó en un caso en fecha 03/03/2017 y en el otro el 20/02/2017, y en consecuencia, estarían prescritas las retenciones ingresadas más de 4 años antes de dicho requerimiento.	R 50/2023
51/2023	23/2017		R 51/2023
52/2023	15/2020	La consultante desea saber si debe presentar el Impuesto sobre Sucesiones en España y, más concretamente, en Bizkaia. La JACE declara archivado sin más trámite el procedimiento por pérdida sobrevenida de su objeto, que es ofrecer una contestación en un plazo razonable, que ofrezca seguridad jurídica a la aseguradora en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.	R 52/2023
53/2023	29/2017	Determinar la competencia de exacción de las retenciones de trabajo del año 2011 a 2014 practicadas por la obligada tributaria con domicilio fiscal en Bizkaia de ciertas trabajadoras que prestaron sus servicios exclusivamente en territorio común. Haciendo referencia a la sentencia del TS de 15/12/2015, la de 10/02/2022, la de 03/12/2020, la de 28/01/2021 y la de 18/05/2020, declara que ha prescrito el derecho de crédito público interadministrativo en relación con aquellas retenciones ingresadas a la DFB con más de 4 años de anterioridad al 29/09/2015 debiendo remesarse las demás en relación con los rendimientos de trabajo de los años 2011 a 204 de las empleadas que prestaron sus servicios exclusivamente en territorio común.	R 53/2023
54/2023	5/2018	Retenciones del trabajo en el IRPF correspondientes a trabajos prestados en un buque con puerto base en territorio foral por personal residente en territorio común, antes de la modificación del art. 7.Uno.a) del CE. Recuerda la JACE que se trata de una cuestión ya resuelta por el Tribunal Supremo: la Administración competente para exaccionar las retenciones del trabajo de los trabajadores que prestan servicios en buques o embarcaciones es la que corresponda al puerto base al que estuviera adscrito el buque, que, a tales efectos, tenía la consideración de centro de trabajo.	R 54/2023
55/2023	39/2020	Conflicto que tiene su origen en un desacuerdo previo en relación con consulta tributaria tramitada en el ámbito de la CCEN. La consultante plantea si sería aplicable el régimen especial de operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria y canje de valores a las respectivas operaciones de canje de valores, así como si se observa la existencia de un motivo económico válido en la operación de reestructuración empresarial. La JACE declara archivado sin más trámite el procedimiento por pérdida sobrevenida de su objeto, que es ofrecer una contestación en un plazo razonable, que ofrezca seguridad jurídica a la consultante en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias derivado de una operación de reestructuración empresarial.	R 55/2023

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
56/2023	37/2018	Conflicto que tiene su origen en un desacuerdo previo en relación con consulta tributaria tramitada en el ámbito de la CCEN. Se presenta a dos administraciones (DFB y MHFP) la misma consulta acerca de la normativa y competencia inspectora y de gestión en relación con el Impuesto sobre Sociedades e IVA 2018. La JACE declara archivado sin más trámite el procedimiento por pérdida sobrevenida de su objeto, que es ofrecer una contestación en un plazo razonable, que ofrezca seguridad jurídica a la aseguradora en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.	R 56/2023
57/2023	06/2017	Conflicto que tiene su origen en un desacuerdo previo en relación con consulta tributaria tramitada en el ámbito de la CCEN.	R 57/2023
58/2023	07/2017	Consulta relativa a la localización a efectos de la exacción del IVA de las entregas intracomunitarias de vehículos nuevos, considerando que toda la gestión comercial se realiza en territorio común, que es donde radica su sede principal, y que los vehículos se encuentran almacenados al tiempo de iniciarse el transporte en una campa de Álava que opera solo como centro de almacenamiento del stock de vehículos. La JACE declara archivado sin más trámite el procedimiento por pérdida sobrevenida de su objeto al haber sido ya contestada la consulta por esta JACE con motivo del conflicto 4/2017.	R 58/2023
59/2023	03/2019	Conflicto que tiene su origen en un desacuerdo previo en relación con consulta tributaria tramitada en el ámbito de la CCEN. La consultante tributa a la DFB en proporción al volumen de operaciones y consulta por la localización de sus operaciones a partir del año 2016 tras prescindir de su almacén en Bizkaia. La JACE declara archivado sin más trámite el procedimiento por pérdida sobrevenida de su objeto, que no es otro que el de aportar seguridad jurídica a la obligada en el cumplimiento de sus obligaciones, en el presente caso, en el propio año 2016.	R 59/2023
60/2023	14/2016	Determinación del domicilio fiscal de la obligada tributaria, persona jurídica. La JACE declara que el domicilio fiscal de la obligada tributaria se encuentra en territorio común, con efectos desde el 1 de enero de 2009, puesto que es en dicho domicilio donde dispone los medios humanos y materiales para la administración del negocio, donde realiza su dirección y gestión y, en definitiva, porque es donde realiza su actividad principal.	R 60/2023
61/2023	22/2019 y 23/2019	Conflicto que tiene su origen en un desacuerdo previo en relación con consulta tributaria tramitada en el ámbito de la CCEN. Consulta tributaria acerca de la localización de sus operaciones de comercialización al por mayor de carburantes por las que debe tributar en 2018 en volumen de operaciones. La JACE declara archivado sin más trámite el procedimiento por pérdida sobrevenida de su objeto, al no poder cumplir la consulta el objetivo que le es propio.	R 61/2023

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
62/2023	25/2018, 28/2018 y 34/2019	Determinar la competencia de exacción del IVA e Impuesto sobre Sociedades de 2013-17 de la obligada tributaria. La JACE declara que no procede la remesa de las cantidades imputadas por la obligada en sus autoliquidaciones extemporáneas, debiendo la DFG realizar la comprobación vía procedimiento inspector de la proporción de volumen de operaciones de la obligada en relación con el IS e IVA 2013-17.	R 62/2023
63/2023	92/2021	Determinar la competencia para devolver los excesos de las retenciones a cuenta del IRNR practicadas por la obligada tributaria, sobre los dividendos que abonó en 2019 y en 2020, solicitadas por su depositaria de los valores, en representación de determinados contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente. La JACE declara archivado el conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento derivada del allanamiento de la AEAT aceptando la competencia para efectuar las devoluciones solicitadas.	R 63/2023
64/2023	03/2020	Determinar la competencia de inspección de la obligada tributaria, y su ejercicio unilateral por la AEAT sin dar participación en el procedimiento a la DFB, en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007. La JACE declara la invalidez de la comunicación de inicio del procedimiento inspector de la AEAT por falta de competencia material (al estar invadiendo la competencia de la DFB) y por vulneración sustancial de las reglas de procedimiento establecido. Igualmente la JACE declara la invalidez de la comunicación del procedimiento inspector de la AEAT por no haber colaborado con la DFB a fin de tratar, de buena fe, alcanzar un acuerdo sobre la regularización de operaciones vinculadas, que evite la sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación.	R 64/2023
65/2023	17/2023	Incidente de ejecución interpuesto por los herederos de una persona física contra la ejecución por el Principado de Asturias de la R 36/2022 recaída en el conflicto 73/2021. La JACE declara que la Resolución 36/2022 se agotaba en sí misma por acordar el archivo del conflicto 73/2021, por lo que no es posible adoptar ninguna decisión acerca de su ejecución.	R 65/2023
66/2023	23/2018	Determinar la competencia para la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF practicadas sobre los rendimientos del trabajo abonados a determinadas personas trabajadoras que realizaron sus funciones en territorio común y/o en el extranjero. La JACE declara archivado el conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento derivada del allanamiento de la AEAT aceptando la competencia de la DFB para exaccionar todas las retenciones practicas por la OT durante el periodo de enero a mayo de 2013. La AEAT justifica su allanamiento aludiendo a las Resoluciones de la JACE 6/2018, 21/2022 y 24/2022.	R 66/2023

Recaudación tributaria de las Haciendas Forales



Recaudación de la CAE por tributos concertados en 2022

I. Datos globales de la recaudación 2022

Al cierre del ejercicio de 2022, la recaudación consolidada por tributos concertados de las diputaciones forales ha ascendido a 17.130,7 millones de euros, lo que ha supuesto un aumento interanual del 7,3% y una ejecución sobre la última previsión realizada por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas (CVFP) el pasado octubre del 100,1% (105,2% sobre presupuesto).

Ejercicio 2022 (miles de euros)

	Presupuesto	Previsión cierre	Recaudación	% sobre presupuesto	% sobre previsión CVFP octubre
Recaudación total por tributos concertados	16.290.440	17.109.283	17.130.717	105,2	100,1

Si de la comparativa interanual se obvian los impactos recaudatorios de algunos ingresos/devoluciones extraordinarios en 2021 (AU-19 y regularizaciones del IVA MOSS-OSS de años anteriores) y en 2022 (la recaudación de nuevos impuestos concertados: impuesto sobre transacciones financieras e impuesto sobre determinados servicios digitales, principalmente y algunas devoluciones atípicas por IVA), el avance de la recaudación habría sido superior (11,4%) y, más alineado con la evolución de la economía vasca.

Variación recaudación 2022/2021 (miles de euros)

	Recaudación 2022	Recaudación 2021	Diferencia 22/21	% Variación 22/21
IRPF	6.497.698	6.114.393	383.304	6,3
I. Sociedades	1.351.267	1.155.151	196.115	17,0
IVA	6.921.389	6.256.924	664.466	10,6
II.EE. Fabricación e I.E. Electricidad	1.367.123	1.521.390	(154.267)	(10,1)
Resto	993.240	915.351	77.889	8,5
Recaudación total	17.130.717	15.963.209	1.167.507	7,3
Imposición directa	8.309.391	7.735.340	574.051	7,4
Imposición indirecta	8.785.378	8.136.336	649.042	8,0
Tasas y otros ingresos tributarios	35.948	91.533	(55.586)	(60,7)

En un análisis más pormenorizado, a cierre del ejercicio se observa una evolución similar en la imposición directa (+7,4%) y en la imposición indirecta (+8,0%). Por su parte, el agregado de la recaudación de tasas y otros ingresos ha registrado un considerable descenso (-60,7%), debido, en gran parte, a la negativa evolución de los intereses de demora registrada en Bizkaia.

Dentro de la imposición directa, los dos principales impuestos han contribuido al avance de la recaudación: IRPF (+6,3%) y, especialmente, el impuesto sobre sociedades (+17,0%). En el primer caso, la recaudación se ha visto impulsada por el crecimiento de los ingresos por retenciones de rendimientos de trabajo (+6,3%), y, en el segundo, por el favorable resultado de la campaña de sociedades del periodo 2021.

En el apartado de la imposición indirecta, la recaudación por el total de IVA ha crecido un 10,6% respecto a 2021. Este crecimiento se sustenta fundamentalmente en el incremento de los ajustes con el Estado (+28,8%), ya que la recaudación por gestión propia apenas ha crecido un 1,4%. Ambos componentes están afectados —especialmente la gestión propia— por causas ajenas a la propia dinámica económica de la CAE en 2022 (AU-19, regularizaciones del IVA MOSS-OSS y devoluciones extraordinarias a un contribuyente). Una vez aislados de la comparativa estos hechos atípicos, se observa que el aumento de la recaudación se ha situado en una tasa del 23,1%.

En lo que se refiere a los impuestos especiales, que gravan determinados consumos específicos, su recaudación global por gestión propia ha disminuido un 1,7% debido, por un lado, a la caída en la recaudación por el impuesto especial sobre la electricidad (-69,6%) causada, a su vez, por la reducción del tipo impositivo desde el 5,1127% al 0,5%; y, por otro, a la reducción en los ingresos por el impuesto especial sobre hidrocarburos (-3,1%). El aumento de la recaudación por este impuesto alcanzó su cénit en mayo (+11,1%; +2,9% respecto a 2019) en el apogeo de la escalada de precios de los carburantes impulsado posiblemente por un efecto de renta acumulada durante la pandemia. A partir de entonces, las sucesivas tasas de incremento fueron reduciéndose moderadamente hasta noviembre¹ en que, de manera brusca, en plena distensión de los precios, la recaudación por el impuesto empezó a reflejar tasas negativas.

En lo que se refiere a la comparación por Territorios Históricos, aunque las tasas de incremento de la recaudación por gestión propia (antes de ajustes internos) han sido positivas en todos ellos, se observa un comportamiento diferenciado en la evolución de los principales impuestos por territorio. Por un lado, Araba presenta una tasa de crecimiento del 9,7% impulsada por el buen comportamiento de la imposición directa y especialmente del Impuesto de Sociedades. Bizkaia, con un incremento del 4,8%, presenta una evolución favorable y bastante equilibrada en las tres figuras impositivas principales. Sin embargo, Gipuzkoa alcanza una tasa de crecimiento más moderada, del 2,7%, lastrada por una evolución más desfavorable en la imposición directa, en comparación con los otros dos territorios.

Comparativa recaudación tributos concertados, por Territorios Históricos (2022)

Distribución territorial	Araba	Bizkaia	Gipuzkoa
Participación relativa	15,9%	51,4%	32,7%
Variación interanual	9,7%	8,2%	4,8%
Ejecución presupuestaria	107,1%	105,0%	104,5%
Ejecución s/previsión octubre	100,9%	100,4%	99,3%

¹ Excepto octubre cuya tasa no era homogénea respecto al año anterior.

II. IRPF

Por IRPF se ha recaudado un 6,3% más que en 2021, y, además, la mayor parte de los conceptos impositivos del impuesto han reflejado una contribución positiva al avance de la recaudación total por IRPF.

Recaudación de la CAE por IRPF (periodo 2010-2022)

Año	Recaudación (miles de euros)	Incremento interanual
2010	4.065.868	3,8%
2011	4.321.226	6,3%
2012	4.329.195	0,2%
2013	4.264.991	(1,5%)
2014	4.390.205	2,9%
2015	4.647.680	5,9%
2016	4.839.847	4,1%
2017	5.132.194	6,0%
2018	5.407.614	5,4%
2019	5.713.671	5,7%
2020	5.650.225	(1,1%)
2021	6.114.393	8,2%
2022	6.497.698	6,3%

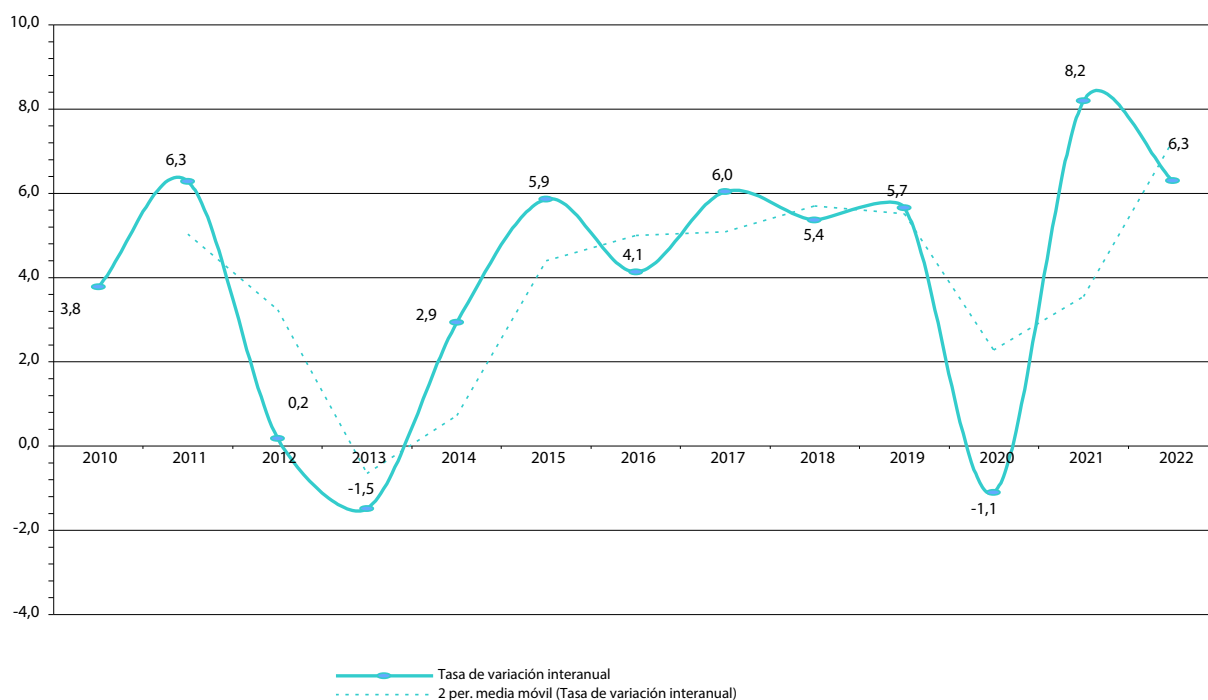
La recaudación por IRPF ha representado más de tres cuartas partes de la recaudación por impuestos directos (78,2%) y más de la tercera parte de la recaudación total de 2022 (37,9%).

En lo que se refiere al componente más importante del impuesto, esto es, las retenciones por rendimientos del trabajo, han finalizado el año con un crecimiento del 6,3% gracias fundamentalmente a la positiva evolución del mercado de trabajo. De hecho, según las cuentas trimestrales del EUSTAT, el empleo —medido en términos de puestos de trabajo equivalentes a jornada completa— ha aumentado en 2022 un 3,1% respecto al año anterior y, al mismo tiempo, las retribuciones salariales han aumentado en un porcentaje cercano al 4,1%. Al avance de la recaudación también ha contribuido la regularización paulatina de asalariados sometidos a ERTE, cuyas rentas están sujetas a tipos de retención muy exiguos o, incluso, nulos.

La evolución de la recaudación por retenciones de rendimientos de capital mobiliario ha sido muy positiva en 2022 (+9,2%) por la recuperación durante este año del reparto de dividendos en muchas sociedades.

En el apartado negativo, los ingresos por retenciones sobre ganancias patrimoniales han disminuido de forma importante (-17,6%) debido al desfavorable comportamiento de la rentabilidad de los fondos de inversión durante el año.

Evolución de la recaudación por IRPF, CAE (periodo 2010-2022)



Por último, el saldo de la cuota diferencial neta ha sido favorable (+17,0 millones de euros) ya que la cuantía de los ingresos se ha incrementado un 9,2%. El volumen de devoluciones, por su parte, también ha registrado un notable aumento interanual (7,0%).

Evolución de la cuota diferencial neta (IRPF) (miles de euros)

	2021	2022	(Tasas de variación anual) $\Delta_{22/21}\%$
Recaudación líquida	(12.379)	4.602	—
Recaudación bruta	811.297	886.169	9,2%
Devoluciones	(823.676)	(881.567)	(7,0%)

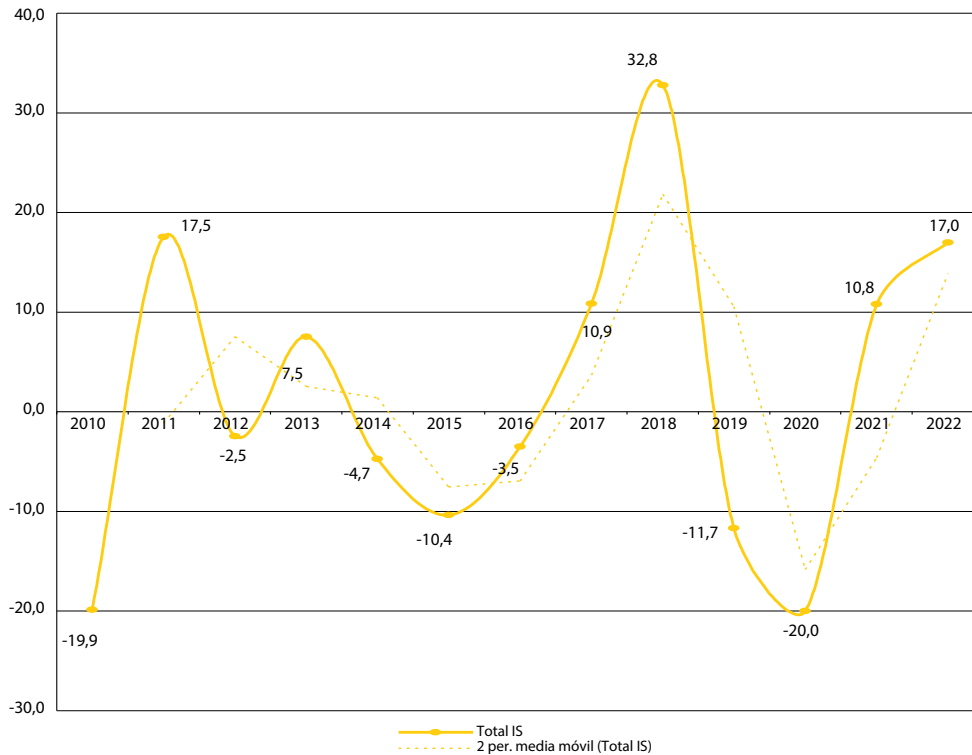
III. Impuesto sobre Sociedades

Las diputaciones forales han recaudado por el impuesto sobre sociedades a 31 de diciembre de 2022 un total de 1.351.267 miles de euros, lo que supone 196.116 miles de euros más que en el año anterior, esto es, una tasa interanual del 17,0%.

Recaudación de la CAE por IS (periodo 2010-2022)

Año	Recaudación (miles de euros)	Incremento interanual
2010	987.056	(19,9%)
2011	1.160.259	17,5%
2012	1.131.784	(2,5%)
2013	1.216.937	7,5%
2014	1.159.223	(4,7%)
2015	1.039.051	(10,4%)
2016	1.002.703	(3,5%)
2017	1.111.661	10,9%
2018	1.476.010	32,8%
2019	1.303.792	(11,7%)
2020	1.042.548	(20,0%)
2021	1.155.151	10,8%
2022	1.351.267	17,0%

Evolución de la recaudación por el IS, CAE (periodo 2010-2022)



La evolución positiva de las retenciones por rendimientos de capital mobiliario (+9,2%) y de las retenciones por rendimientos de capital inmobiliario² (+4,6%) han compensado el retroceso en las retenciones

² Los cuales se distribuyen a partes iguales entre IRPF e IS, junto con las retenciones por ganancias patrimoniales.

por ganancias patrimoniales (-17,6%). Con todo, el aumento de la recaudación global se ha fundamentado en el fuerte incremento de la cuota diferencial neta del impuesto, que pone de manifiesto la recuperación de los beneficios empresariales en 2021 tras el impacto económico originado por la pandemia de la covid-19. Tal es así que los ingresos registrados durante julio y agosto que recogen el grueso de la recaudación de la campaña (y del impuesto total) se incrementaron un 43,9% (+224,1 M€). En el tramo final del año, el impacto de este incremento sobre la recaudación global del impuesto se ha visto parcialmente neutralizado por el efecto de unas devoluciones de mayor importe respecto a las de 2021 (+140,5 M€).

En el total anual, los ingresos brutos por cuota diferencial neta, se han visto incrementados en un 33,2%. Las devoluciones materializadas, por su parte, también han aumentado; en este caso, a un ritmo superior (+75,2%).

Evolución de la cuota diferencial neta (Impuesto sobre Sociedades) (miles de euros)

	2021	2022	(Tasas de var. anual) Δ%
Recaudación líquida	838.808	1.030.489	22,9%
Recaudación íntegra y residuos	1.046.451	1.394.302	33,2%
Devoluciones	(207.643)	(363.813)	(75,2%)

IV. Impuesto sobre el Valor Añadido

La recaudación acumulada por IVA de gestión propia ha cerrado el año con un aumento del 1,4% (+58,6 M€) respecto al año anterior. Este exiguo crecimiento ha venido determinado por dos factores ajenos al contexto macroeconómico de 2022. Por un lado, la comparación se realiza con un año afectado por ingresos adicionales procedentes de las Actas Únicas de 2019 (alrededor de +400 M€). Por otro, durante el presente año, se han realizado algunas devoluciones extraordinarias por un importe de 195 M€. Una vez depurado el efecto de estos importes atípicos, el incremento se ha situado en un 17,4%.

Recaudación de la CAE por IVA de gestión propia (periodo 2010-2022)

Año	Recaudación (miles de euros)	Incremento interanual
2010	3.478.206	26,1%
2011	3.099.727	(10,9%)
2012	2.962.490	(4,4%)
2013	3.139.434	6,0%
2014	3.555.395	13,2%
2015	3.645.246	2,5%
2016	3.676.456	0,9%
2017	3.762.184	2,3%
2018	4.059.967	7,9%
2019	4.129.679	1,7%
2020	3.534.767	(14,4%)
2021	4.152.038	17,5%
2022	4.210.645	1,4%

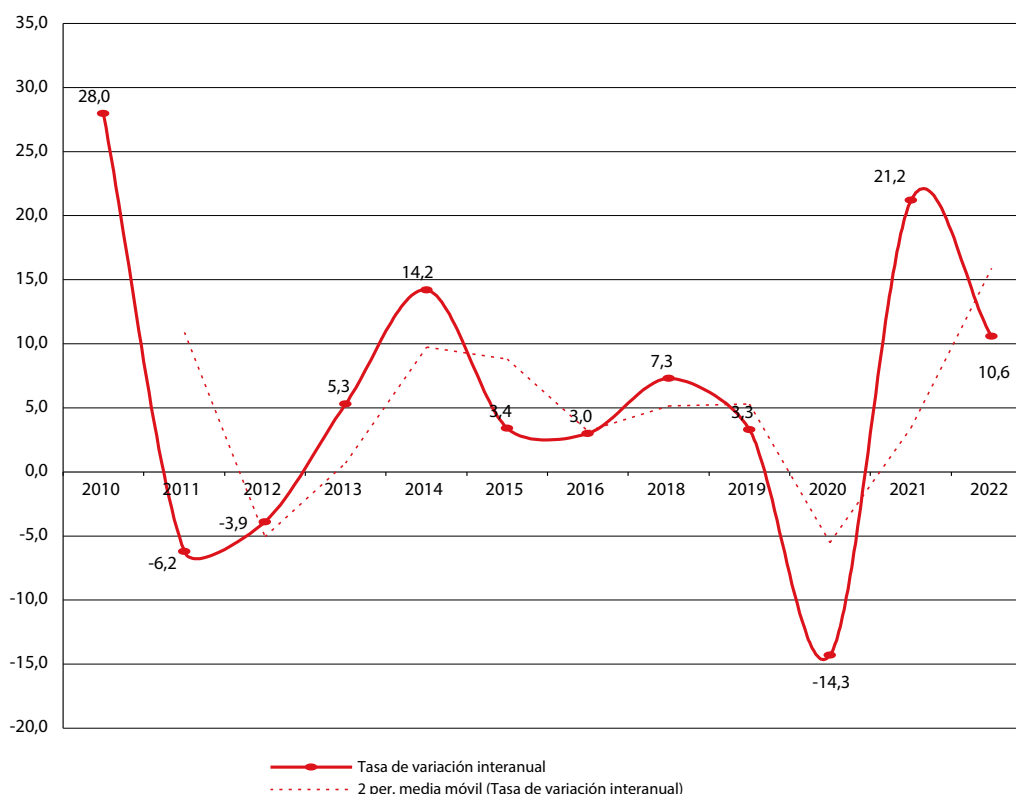
Por componentes, la recaudación bruta ha aumentado un 16,7%. Sin considerar en 2021 los ingresos procedentes de las Actas Únicas de 2019, la tasa de incremento de los ingresos ha evolucionado de forma sustancialmente más elevada (+24,7%), estando más en línea con la escalada de precios y el avance del consumo final de la economía vasca en 2022.

Evolución de la recaudación de gestión propia (IVA) (miles de euros)

	2021	2022	Tasas de variación anual $\Delta\%$
Recaudación líquida	4.152.038	4.210.645	1,4%
Recaudación íntegra y residuos	6.202.077	7.235.471	16,7%
Devoluciones	(2.050.039)	(3.024.826)	(47,5%)

En lo que se refiere a las devoluciones, el volumen de las mismas ha aumentado un 47,5% a nivel de la comunidad (+38,0%, si se descuentan las realizadas con carácter extraordinario a un único contribuyente en el Territorio Histórico de Bizkaia).

Evolución de la recaudación por el IVA, CAE (periodo 2010-2022)



* Para el periodo 2011 -2017 se han computado los importes íntegros de ajuste IVA calculados de acuerdo a la metodología del Concerto ya que la recaudación efectiva del ajuste en cada año está afectada por las retenciones/compensaciones entre Administraciones (2011 - 2016) y por la regularización de 2017 en un contexto de desacuerdos en la determinación de los cupos correspondientes al periodo de 2011 - 2016. Estas discrepancias se resolvieron en 2017 tras los acuerdos de la CMCE del 17 de mayo.

En cuanto al Ajuste IVA con el Estado, el importe ingresado por las diputaciones forales ha aumentado respecto a 2021 un 28,8%, con un incremento significativo en el IVA de importaciones (+41,3%), mientras que en operaciones interiores el incremento es del 6,7%.

Finalmente, la recaudación total por IVA (gestión propia más ajustes) ha reflejado una tasa de incremento del 10,6% respecto a 2021. Su evolución durante el periodo 2010-2022 es la que se muestra en el gráfico de la página anterior.

V. Impuestos Especiales de Fabricación e IE de Electricidad

El total de la recaudación de gestión propia por los impuestos especiales de fabricación y por el de electricidad ha disminuido en 2022 un 1,7% (-32,0 M€) respecto al año anterior.

**Evolución tasas interanuales (%)
(periodo 2015-2022)**

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Alcohol	(4,7)	(9,4)	(25,4)	(33,2)	23,4	(42,8)	35,0	(17,8)
Hidrocarburos	3,5	4,9	5,4	1,6	13,9	(12,6)	18,6	(3,1)
Tabaco	(3,9)	4,2	(4,4)	3,8	1,4	(6,0)	(9,8)	16,7
Cerveza	(16,5)	3,6	(7,7)	21,1	(37,2)	(22,9)	24,9	36,0
Electricidad	(12,9)	4,8	(2,7)	4,7	(5,5)	(12,2)	(9,1)	(69,6)
Media ponderada	0,9	4,6	2,8	2,0	10,5	(11,5)	12,0	(1,7)

Respecto al principal impuesto, la recaudación del impuesto especial de hidrocarburos de gestión propia ha cerrado el año con una caída interanual del 3,1%, hasta un total de 1.480,8 millones de euros. Este impuesto ha mostrado un comportamiento favorable en los seis primeros meses de 2022, pero a partir de la segunda mitad del año, el patrón de consumo de hidrocarburos ha cambiado, observando una notable desaceleración en los datos acumulados del tercer trimestre, y un retroceso en los últimos meses de 2022. Esta evolución negativa refleja, no sólo el impacto de los elevados precios en la demanda a lo largo de 2022, sino también de las medidas de fomento del transporte público puestas en marcha en el tercer trimestre del año por parte de las distintas administraciones públicas³.

Desde principios de año, la recaudación por el impuesto sobre labores del tabaco ha mostrado tasas interanuales positivas de doble dígito gracias al incremento de los precios, y especialmente a la expansión del consumo. Finalmente, el crecimiento de la recaudación por este impuesto se ha situado en el 16,7%.

En cuanto a la recaudación del impuesto que grava el consumo de alcohol, que tiene escaso peso recaudatorio, su variación interanual ha sido negativa (-17,8%). En cambio, la recaudación del impuesto que grava el consumo de cerveza ha observado un incremento del 36,0%.

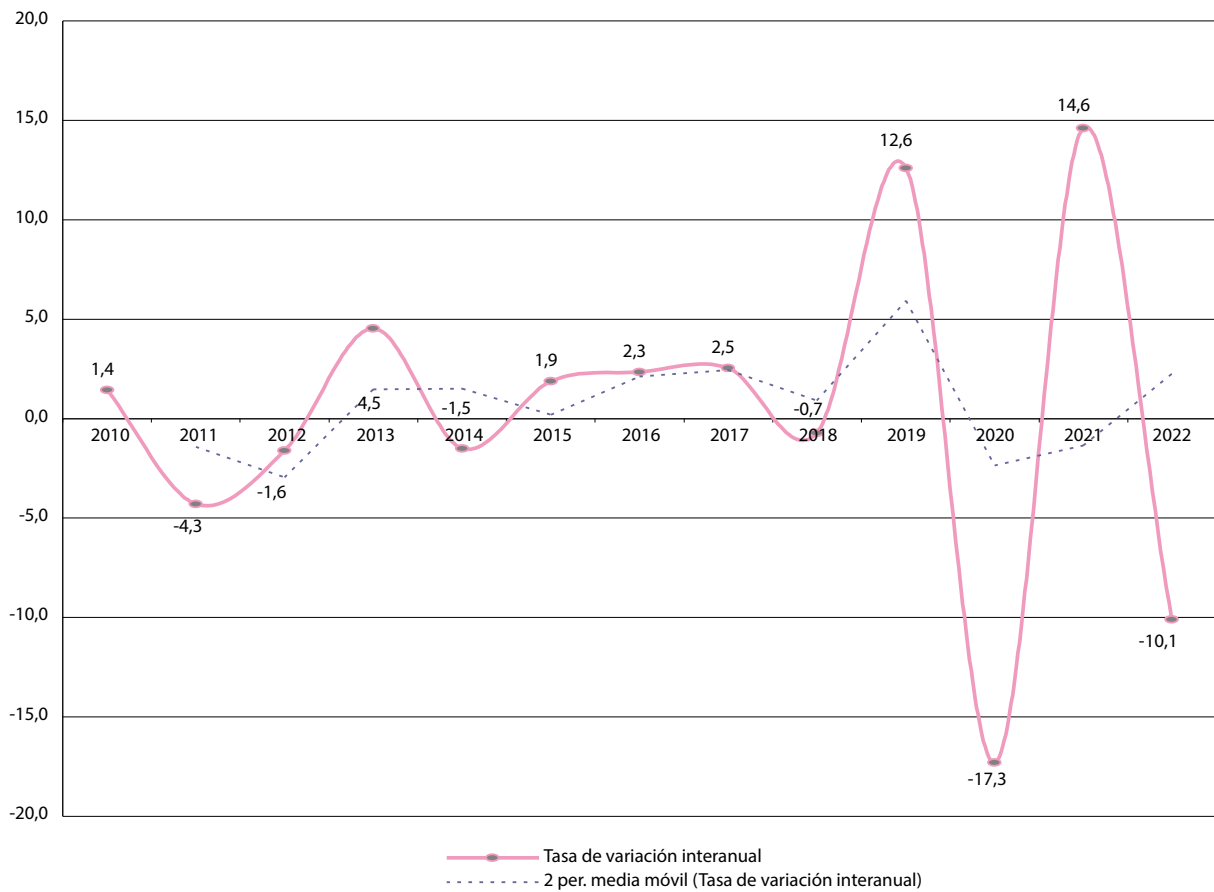
El impuesto especial sobre la electricidad, por su parte, ha reflejado en 2022 una disminución recaudatoria del 69,6%, motivada por el mantenimiento del tipo impositivo en el 0,5%⁴.

³ De hecho, en la CAE el consumo acumulado de combustibles hasta noviembre de 2022 se sitúa por debajo de los niveles previos a la pandemia, con descensos —respecto a los 11 primeros meses de 2019— del 8% en gasolinas y del 11% en gasóleos.

⁴ El Estado aprobó la rebaja del tipo impositivo del 5,1127% al 0,5% a partir de septiembre de 2021. Esta medida se ha ido prorrogando a lo largo de 2022 y se ha extendido hasta el 31/12/2023.

La evolución de la recaudación global por impuestos especiales de fabricación e impuesto especial sobre la electricidad en los últimos años se puede ver en el siguiente gráfico:

Evolución de la recaudación por Impuestos Especiales de Fabricación, Electricidad e IVMDH (periodo 2010-2022)



VI. Otros tributos e ingresos tributarios

En cuanto al resto de impuestos, que en su conjunto representan en torno al 5% de la recaudación total por tributos concertados, la evolución fue la siguiente:

Otros tributos concertados (periodo: 2010-2022)

Año	Recaudación (miles de euros)	Incremento interanual
2010	750.955	6,2%
2011	580.349	(22,7%)
2012	608.458	4,8%
2013	619.758	1,9%
2014	639.446	3,2%
2015	617.298	(3,5%)
2016	697.622	13,0%
2017	762.046	9,2%
2018	840.611	10,3%
2019	823.144	(2,1%)
2020	765.698	(7,0%)
2021	915.351	19,5%
2022	993.240	8,5%

Recaudación de las Diputaciones Forales por tributos concertados

En virtud del régimen de Concierto Económico, la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los territorios históricos corresponde a las respectivas Diputaciones Forales. En el siguiente enlace se puede consultar información actualizada sobre la recaudación de las Diputaciones Forales por tributos concertados.

<https://www.euskadi.eus/recaudacion/web01-a2ogazer/es/>

Documentos de interés



Documentos de interés

Información accesible a través de los enlaces correspondientes.

Actualidad fiscal

Actualidad normativa tributaria

Recopilación de la normativa tributaria publicada en los distintos Boletines Oficiales.

Con periodicidad mensual, se informa de la normativa tributaria publicada en el mes correspondiente. Se encuentra estructurado en cinco secciones, cada una de las cuales corresponde a la normativa publicada en los siguientes boletines oficiales: Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava (BOTHA), Boletín Oficial de Bizkaia (BOB), Boletín Oficial de Gipuzkoa (BOG), Boletín Oficial de Navarra (BON) y Boletín Oficial del Estado (BOE).

Selección de artículos y doctrina administrativa

Con periodicidad mensual, recoge, por una parte, una selección de artículos de opinión contenidos en diversas publicaciones de carácter tributario, por otra, unas reseñas sobre algunos proyectos normativos que afectan a materias fiscales, y por último, noticias tributarias relevantes, citando su fuente de procedencia.

Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal en Euskadi

La Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco fue creada mediante acuerdo del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) –Órgano con representación del Gobierno Vasco y las Diputaciones Forales– de fecha 14 de octubre de 2013, en respuesta a una Resolución del Parlamento Vasco de 26 de septiembre del mismo año que instaba la normalización de una estrategia colaborativa en Euskadi contra el fraude fiscal.

Está compuesta por un representante de cada Diputación Foral y un representante del Gobierno Vasco y entre las funciones que tiene encomendadas están: i) la elaboración anualmente del Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal, determinando sus criterios generales, así como las actuaciones coordinadas a realizar, y ii) la emisión de un Informe anual integrado sobre el fraude fiscal en la Comunidad Autónoma de Euskadi (CAE), evaluando el resultado y la eficacia de las actuaciones de los referidos Planes anuales conjuntos, así como el grado de su realización.

Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco 2023

Sin perjuicio de la elaboración por parte de las respectivas Diputaciones Forales de sus planes individuales de lucha contra el fraude y de comprobación tributaria, y de su autonomía en el desarrollo de la competencia que tienen asignada en esta materia, existe un consenso general sobre la conveniencia de desarrollar políticas y estrategias conjuntas para combatir el fraude fiscal y se considera que su eficacia se verá reforzada forjando alianzas y estrechando lazos de cooperación entre las instituciones competentes en el ámbito de la administración tributaria. Los Planes Conjuntos de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco nacen en este contexto en el que se persigue propiciar sinergias y ganar en eficacia mediante la colaboración interinstitucional entre las tres Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco.

El Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco elaborado anualmente, además de determinar sus criterios generales, debe contemplar las actuaciones coordinadas a realizar por las Diputaciones Forales, que se estructuran en tres tipos: acciones de obtención de información, acciones preventivas y acciones de regularización y cobro.

Informe anual integrado sobre el fraude fiscal en la Comunidad Autónoma de Euskadi. Año 2022

Mediante el Informe anual integrado sobre el fraude fiscal en la Comunidad Autónoma de Euskadi (CAE), se evalúa el resultado y la eficacia de las actuaciones de cada uno de los Planes anuales conjuntos elaborados por la Comisión de Lucha contra el Fraude en Euskadi, así como el grado de su realización.

Programa de educación tributaria

Dentro del Plan Conjunto de Lucha Contra el Fraude Fiscal, Diputaciones Forales y Gobierno Vasco apostamos por reforzar estrategias preventivas, concienciando sobre el valor social de contribuir al sostenimiento de los servicios públicos. En este sentido, a través de un convenio de colaboración interinstitucional, se ha promovido un programa conjunto de educación cívico-tributaria consistente en una unidad didáctica común sobre economía y fiscalidad a impartir en los centros escolares de Euskadi que deseen participar en el programa.

El objetivo que se persigue es fortalecer la conciencia fiscal de la ciudadanía desde una edad temprana. Por una parte, se trata de que el alumnado adquiera un conocimiento sencillo pero didáctico y riguroso, del funcionamiento de nuestro entramado institucional, su organización, la distribución de competencias entre administraciones y la forma en que éstas se financian. Adicionalmente, se pretende concienciar al colectivo estudiantil de la injusticia y las consecuencias perniciosas que acarrea el fraude fiscal, promoviendo el conocimiento sobre el destino de los fondos públicos: qué servicios se prestan con la aportación ciudadana y de qué manera se contribuye a lograr un entorno más solidario y equilibrado.

Curso 2022-2023. Memoria de resultados del Programa de Educación Tributaria.

TicketBAI

TicketBAI es un proyecto compartido entre las tres Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco que tiene como objetivo establecer una serie de obligaciones legales y técnicas, de modo que, a partir de su entrada en vigor, todas las personas físicas y jurídicas que realicen una actividad económica deberán utilizar un software de facturación que cumpla los requisitos técnicos que se publiquen. El nuevo sistema permite a las haciendas forales controlar los ingresos de las actividades económicas de las personas contribuyentes y, en particular, de aquellas actividades enmarcadas en sectores que realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios a las y los consumidores finales, cobrados en gran medida en efectivo. Asimismo, dicha información permitirá facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Divulgación del Concierto Económico

El Concierto Económico en la página web del Gobierno Vasco

El Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco dedica un amplio espacio en su página web a la divulgación del Concierto Económico: i) qué es, ii) normativa reguladora, que incluye comparativas de los distintos textos y una versión consolidada en varios idiomas (en euskera, castellano e inglés) complementada por un Glosario de términos sobre el Concierto que acompaña una explicación didáctica en inglés, así como sus equivalencias terminológicas en euskera y en castellano, iii) información sobre los órganos regulados en el Capítulo III del Concierto Económico (Comisión Mixta del Concierto Económico, Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y Junta Arbitral del Concierto Económico) y iv) un apartado de terminología del Concierto en euskera que recoge las recomendaciones del Servicio Oficial de Traducción del Gobierno Vasco (IZO) y que dirige a una herramienta dinámica de acceso a más de 700 términos, tanto mediante un motor de búsqueda como a través de un listado en orden alfabético.

Ad Concordiam

La Asociación para la Promoción y Difusión del Concierto Económico Ad Concordiam, es una entidad privada sin ánimo de lucro, cuyos socios promotores son la Diputación Foral de Bizkaia, la Universidad del País Vasco, y la Universidad de Deusto, que tiene por finalidad la divulgación y el estudio de materias relacionadas con la fiscalidad y la hacienda pública, y muy especialmente con el Concierto Económico.

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

El Centro de Documentación e Investigación del Concierto Económico y las Haciendas Forales, donde participan y colaboran los Departamentos de la UPV/EHU de Historia Contemporánea (Leioa), Derecho Público (Leioa y Donostia) y Didáctica de las Ciencias Sociales (Vitoria-Gasteiz) cuenta con un servicio de documentación con el objeto de recopilar información, racionalizar, analizar y difundir el conocimiento académico en torno al Concierto y Convenio Económico, las Haciendas Forales, el sistema fiscal vasco y en general de los sistemas de federalismo fiscal o descentralización fiscal y financiera.

Por último, el Centro estimula, difunde y promueve el conocimiento del Concierto y Convenio Económico y el sistema fiscal vasco especialmente en el ámbito de la sociedad vasca, española y europea así como en otros marcos internacionales, situando el caso vasco en las corrientes de investigación internacionales sobre federalismo fiscal.

El Concierto Económico Vasco: una visión personal.

Pedro Luis Uriarte

Obra divulgativa sobre el Concierto Económico vasco, visto desde distintas perspectivas, en la cual, a lo largo de los 11 libros en que se estructura, el autor explica los fundamentos, características, funcionamiento, evolución, éxitos y fracasos, ataques y defensa del Concierto Económico, y su pasado, presente y futuro.

Se trata de una obra especialmente recomendable para quienes quieran introducirse en el conocimiento del Concierto, pero también será útil para quienes ya lo conocen y quieren profundizar en aspectos concretos del mismo. Se caracteriza, además de por su enfoque didáctico y de fácil acceso para quienes descubren el Concierto por primera vez, por el extenso y completo material que incorpora y que seguro podrá satisfacer cualquier inquietud quienes se interesen por esta Institución.

Evolución del Concierto Económico a través de sus textos legales.

Javier Armentia

Libro editado por el Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco, que tiene por objeto recorrer la historia del Concierto Económico a través de los diferentes textos legales que, en cada momento histórico, recogen su contenido. Su autor, Javier Armentia Basterra, durante muchos años responsable del Servicio de Normativa Tributaria de la Hacienda Foral de Álava y gran conocedor del Concierto Económico, trata de huir de tecnicismos legales, optando por la utilización de términos y explicaciones más usuales que faciliten su comprensión con el apoyo asimismo de numerosos cuadros resumen. A través del enlace se accede al sumario del libro junto con la nota introductoria del autor y los datos identificativos necesarios para facilitar su localización.

Reglamentación y tutela financiera de las haciendas locales vascas: entre la Constitución foral y el Concierto Económico (1853-1937).

Mikel Erkoreka

La Diputación Foral de Bizkaia, en colaboración con el Centro de Documentación e Investigación del Concierto Económico y las Haciendas Forales (UPV/EHU), ha publicado la obra de Mikel Erkoreka, «Reglamentación y tutela financiera de las haciendas locales vascas: entre la Constitución foral y el Concierto Económico (1853-1937)», en la Colección Clásicos de la Hacienda Foral. La obra recopila y analiza críticamente documentos y normativa clave para estudiar la transición de las haciendas locales vascas entre el periodo foral y la primera etapa del Concierto Económico (1853-1937). La obra pone el foco en el proceso de reglamentación y revisión de los regímenes de financiación local que desarrollaron las Diputaciones de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa en la década de 1910.

Resumen

En la actualidad, las administraciones locales tienen un carácter eminentemente administrativo vinculado fundamentalmente a la gestión, encargándose de la provisión de bienes y servicios básicos y de uso cotidiano para la ciudadanía. Sin embargo, en un pasado reciente, además del rol administrativo, el municipio ha ostentando un importante poder político, institucional y también tributario en nuestro país. En el Antiguo Régimen, antes de la Revolución Liberal y el despegue de la industrialización, el municipio jugaba un papel central en la arquitectura política e institucional foral, así como en la gestión tributaria.

En el contexto de la crisis del final del Antiguo Régimen y la gradual implantación del nuevo régimen liberal entre finales del siglo XVIII y la primera mitad del siglo XIX, las Diputaciones forales desarrollaron un proceso de centralización del poder a nivel provincial, absorbiendo las facultades de control y tutela financiera de las haciendas locales. Tras la abolición foral, bajo el régimen de Concierto Económico iniciado en 1878, las «nuevas» Diputaciones provinciales vascas continuaron ejerciendo la tutela financiera sobre las haciendas municipales y la regulación de los regímenes de financiación locales siguió sujeto a un modelo de naturaleza federal en el País Vasco. Cuarenta años después, en 1918, la Diputación de Gipuzkoa aprobó la «Ordenanza sobre tributaciones municipales», que se alzó como el primer reglamento moderno sobre tributación municipal aprobado en el siglo XX, tanto en el País Vasco como en el marco de la hacienda compuesta española. Luego le siguió el «Reglamento de exacciones e ingresos municipales» sancionado por la Diputación vizcaína en 1919. Álava, por su parte, siguió una senda propia, configurando un modelo singular y característico. Un lustro después, el Estado aprobó el Estatuto municipal de 1924, cuyo segundo libro reguló y actualizó el régimen de financiación de las haciendas locales de régimen común. El Estatuto municipal de 1924 respetó los reglamentos de Bizkaia y Gipuzkoa e implícitamente reconoció la autoridad y potestad de las Diputaciones vascas en materia de financiación municipal.

La pragmática apuesta por la vía reguladora que inauguraron las Diputaciones de Bizkaia y Gipuzkoa en la segunda mitad de la década de 1910, fijó un importante jalón en el proceso de consolidación del régimen de Concierto Económico, contribuyendo a afianzar el poder y la autoridad de las Diputaciones vascas en un ámbito sensible y de gran relevancia fiscal como era el de las haciendas locales. De este modo, las Diputaciones vascas continuaron «ejerciendo de Estado» sobre sus respectivas haciendas locales hasta el 23 de junio de 1937, cuando el Gobierno franquista derogó el Concierto Económico en Bizkaia y Gipuzkoa. Por el contrario, los respectivos regímenes privativos de Concierto Económico en Álava y de Convenio Económico en Navarra continuaron vigentes durante el franquismo.

El objetivo de la obra es estudiar la cuestión de las haciendas locales vascas en el contexto de la transición entre el periodo foral vigente hasta 1877 y la primera etapa de vigencia del Concierto Económico (1878-1937), poniendo el foco en el proceso de reglamentación de las haciendas locales que emprendieron Álava, Bizkaia y Gipuzkoa en la década de 1910. Para este fin, la obra se apoya sobre una selección de documentos y normas fundamentales que se reproducen en forma de anexos, así como en otras publicaciones y fuentes secundarias relevantes sobre el tema, tanto contemporáneas como actuales. La reproducción, recopilación y el análisis crítico de estas fuentes primarias y secundarias nos permitirán entender mejor los pormenores del intrincado proceso de reglamentación que se vivió en aquella época. De igual modo, la obra también pretende estimular la exploración de nuevas líneas de investigación sobre la cuestión de las haciendas locales vascas en el futuro.

Otros enlaces de interés

Accesos a las páginas web de los departamentos de Diputaciones Forales y Gobierno Vasco con competencia en materia fiscal y tributaria

Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco

Hacienda Foral de Álava

Hacienda Foral de Bizkaia

Hacienda Foral de Gipuzkoa

ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

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

ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

José Ramón Martínez Martínez (Eusko Jaurlaritza/Gobierno Vasco), Esther Urruzola Moreno (Arabako Foru Aldundia/Diputación Foral de Álava), Gorka Pereda de Lozar (Bizkaiko Foru Aldundia/Diputación Foral de Bizkaia), Iñigo Balerdi Lizarralde (Gipuzkoako Foru Aldundia/Diputación Foral de Gipuzkoa)

ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN

Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa/Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi
Gaztelako Atea/Portal de Castilla, nº 15 – 01007 Vitoria-Gasteiz
Telefona/Teléfono: 945/016770 – zergak@euskadi.eus

ARGITALPENA, MAKETAZIOA ETA MUNTAIA/EDICIÓN, MAQUETACIÓN Y MONTAJE

Antón Monzón Crespo
hac-tributos@euskadi.eus

LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL

VI-522/93
ISSN – 2253 - 7805

«ZERGAK» aldizkarian parte hartu nahi dutenek Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organora bidali behar dituzte artikuluak.

- Bina kopia posta elektronikoz bidaliko da, adierazitako helbidera.
- Idazlaren luzapenak ez ditu 20 orrialdeak gaindituko, lerroen artean tarte bikoitza utziz.
- Artikulu bakoitzari ehun baino gehiago edukiko ez duen laburpen bat erantsiko zaio.
- Idazlanean irudirik balego, bera osatzeko erabili diren zenbakizko datuak bidaliko lirateke.
- Artikulugile bakoitzak bere izena, helbide oso, telefona eta NAN zenbakia bidaliko ditu.
- Idazlanak EAEko edozein hizkuntzatan, hots euskaraz zein gaztelaniaz, idatz daitezke.
- Artikuluak hizkuntza inklusiboa erabiliz idatziko dira, irudirik eta genero-estereotiporik gabe.

Erredakzio Kontseilua beretzat gordetzen du jasotako artikuluak argitaratzeko eskubidea, auzo ebaletzaile anonimo baten edo batzuen iritzia ezagutuko duelarik. Era berean, bereziki gomendatzen eta baloratzen du datuak sexuaren arabera bereiztea, bai eta egindako azterketetan genero-ikuspegia txertzea ere.

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

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

- Se remitirá una copia del trabajo mediante e-mail a la dirección de correo indicada.
- La extensión del artículo no debe superar las 20 páginas, a doble espacio.
- Los artículos deberán ir acompañados de un resumen, cuya extensión no deberá exceder de 100 palabras.
- Si el artículo contiene representaciones gráficas, se deberán incluir los datos numéricos que sirvan de base para su elaboración.
- Se incluirá la autoría con nombre y dirección completos, teléfono y DNI.
- Los trabajos podrán ser redactados en cualquiera de las dos lenguas oficiales de la C.A.P.V.
- Los artículos se redactarán utilizando un lenguaje inclusivo sin imágenes ni estereotipos de género.

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

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