



Zergak

N.º 66
2-2023

ISSN: 2253-7805



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
Telefonia/Teléfono: 945/016770 – zergak@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, telefonia 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.
- Lankidetzari buruzko xehetasun gehiago jakiteko (ordainsariak, izapideak, etab.), harremanetan jar zaitezke zergak@euskadi.eus helbidera mezu bat bidaliz.

Erredakzio Kontseilua beretzat gordetzen du jasotako artikuluak argitaratzeko eskubidea, auzerik ebaletzaile anonimo baten edo batzuen iritzia ezagutuko duelarik. Era berean, bereziki gomendatzen eta baloratzen du datuak sexuaren arabera bereiztea, bai eta egindako azterketetan genero-ikuspegi txertatzea ere.

Idazlana argitaratzeak 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 sirven de base para su elaboración.
- Se incluirá la autoría con nombre y dirección completos, teléfono y DNI.
- Los trabajos podrán ser redactados en cualquiera de las dos lenguas oficiales de la C.A.P.V.
- Los artículos se redactarán utilizando un lenguaje inclusivo sin imágenes ni estereotipos de género.
- Para concretar más detalles sobre la colaboración (remuneración, trámites, etc.) puede contactar enviando un correo a zergak@euskadi.eus.

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.

Índice

ARTÍCULOS Y COLABORACIONES	3
Impuesto mínimo global: algunas controversias y perspectivas de futuro	4
<i>M. Isabel Portillo Morales</i> <i>Subinspectora de tributos de la Hacienda Foral de Bizkaia</i>	
El régimen de ventanilla única en el IVA desde la perspectiva del País Vasco	20
<i>Gorka Pereda de Lozar</i> <i>Jefe del Servicio de Política Fiscal. Departamento de Hacienda y Finanzas</i> <i>Diputación Foral de Bizkaia</i>	
EAEko lehen sektoreko jarduera txikiei aplika dakiekeen tributu-araubidea: aukerak	35
<i>Alberto Atxabal Rada</i> <i>Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Deusto</i>	
Principales diferencias existentes en la normativa reguladora de la recaudación tributaria vigente en los Territorios Históricos del País Vasco	46
<i>Idoia Zapirain Torrecilla</i> <i>Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas</i> <i>Diputación Foral de Gipuzkoa</i>	
Fiscalidad en la UE (julio – diciembre 2023)	58
<i>Luis Elizondo Lopetegi</i> <i>Delegación de Euskadi para la UE</i>	
REPORTAJE	105
Nuevo servicio de SPRI de calificación de proyectos de innovación a efectos fiscales	106
RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO	111
Resoluciones 67/2023 a 82/2023	112
RECAUDACIÓN TRIBUTARIA DE LAS HACIENDAS FORALES	117
Recaudación de la CAE por tributos concertados en 2023	118
Previsión de recaudación de la CAE por tributos concertados en 2024	122
Estadística actualizada de recaudación por tributos concertados	126

DOCUMENTOS DE INTERÉS

127

Actualidad fiscal	128
Actualidad normativa tributaria	128
Selección de artículos y doctrina administrativa	128
Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal en Euskadi	128
Programa de educación tributaria.....	128
TicketBAI	129
Divulgación del Concierto Económico	129
El Concierto Económico en la página web del Gobierno Vasco	129
Ad Concordiam	129
Centro de Documentación e Investigación del Concierto Económico y las Haciendas Forales (ITUNA)	129
Reseña: <i>El Concierto Económico Vasco: una visión personal</i> . (Pedro Luis Uriarte).....	130
Reseña: <i>Evolución del Concierto Económico a través de sus textos legales</i> . (Javier Armentia).....	130
Global Tax evasion report 2024 . EUTAX OBSERVATORY	130
Otros enlaces de interés	131

Artículos y colaboraciones



Impuesto mínimo global: algunas controversias y perspectivas de futuro.

M. Isabel Portillo Morales

Subinspectora de tributos de la Hacienda Foral de Bizkaia

Abstract: La publicación en 2021 de las directrices de la OCDE para la implementación de las reglas GloBE del Pilar2, cuyo objetivo es someter a los grupos de empresas internacionales a una imposición mínima global del 15%, es un claro exponente de la metamorfosis que está experimentando el derecho fiscal internacional en los últimos años. Nos encontramos ante una etapa en la que la competencia fiscal se persigue sin necesidad de que se encuentre ligada a prácticas abusivas, un nuevo enfoque que no ha estado exento de críticas. Así, y teniendo como punto de partida el efecto que tendrá la aplicación de estos nuevos preceptos sobre la soberanía fiscal de las jurisdicciones, este artículo se centra en desarrollar algunas de las cuestiones que más controversia han suscitado en torno al impuesto mínimo global, entre las que destacan aquellas relacionadas con la figura del *crédito fiscal reembolsable admisible* y con la opción por implementar un *impuesto complementario nacional admisible*, reflexionando, al mismo tiempo, sobre la forma en la que las jurisdicciones podrían adaptar sus sistemas fiscales con el fin de mantener su competitividad sin vulnerar las nuevas reglas de juego establecidas por el Pilar 2.

Abstract: 2021ean, ELGak Pilar2-ren GloBE arauak ezartzeko emandako jarraibideak argitaratu ziren, zeinen helburua nazioarteko enpresa-taldeak % 15eko gutxieneko ezarpen globalaren mende jartzea baita. Argitaratze hori azken urteotan nazioarteko zerga-zuzenbideak bizi duen metamorfosiaren adierazle argia da. Etapa honetan, zerga-lehia abusuzko jardunbideei lotuta egon beharrik gabe jazartzen da; ikuspegi berri horrek kritikak izan ditu. Horrela, eta manu berri horiek aplikatzeak jurisdikzioen subiranotasun fiskalean izango duen eragina abiapuntutzat hartuta, artikulua honek gutxieneko zerga globalaren inguruan eztabaida gehien sortu duten gaietako batzuk garatzen ditu, besteak beste, *kreditu fiskal itzulgarri onargarria* eta *zerga osagarri nazional onargarria*. Aldi berean, gogoeta egiten da jurisdikzioek beren sistema fiskalak egokitzeko moduari buruz, beren lehiakortasunari eusteko, Pilar2-n ezarritako joko-arau berriak urratu gabe.

Sumario:

1. Comentarios iniciales. 2. Nuevas reglas para grupos de sociedades: 2.1. Regla de inclusión de rentas (IIR); 2.2. Regla de beneficios insuficientemente gravados (UTPR). 3. Controversias: 3.1 Soberanía fiscal; 3.2. Crédito fiscal reembolsable admisible (QRTC); 3.3 Impuesto complementario nacional admisible (QDIT); 3.4 Prohibición de otorgar beneficios relacionados con las reglas del Pilar 2; 3.5 Puerto seguro transitorio UTPR. 4. Conclusiones finales.

1. Comentarios iniciales.

Ha pasado casi una década desde que los 15 informes finales de BEPS vieran la luz. Durante ese intervalo, hemos sido testigos de numerosos cambios en el plano de la fiscalidad internacional, pasando de un sistema de derecho internacional tributario cuya finalidad fundamental era evitar supuestos de doble imposición a un sistema post-BEPS en el que el objetivo vira para centrarse en la lucha contra la doble no imposición fruto de los usos espurios de la ley. Así, teniendo como pilares fundamentales la mejora de la transparencia y la seguridad jurídica, el reforzamiento del criterio de actividad sustancial y la coherencia de las normas de Derecho interno con incidencia en actividades transfronterizas¹, el ya conocido como BEPS.1 focalizaba sus esfuerzos, al menos en teoría, en poner veto a las prácticas abusivas encaminadas al traslado artificial de beneficios a territorios de baja tributación.

Y es que, si bien podría ser discutible si alguna de las medidas dictadas a raíz del plan BEPS son en realidad normas de carácter armonizador y no tanto mandatos encaminados a limitar usos abusivos de la ley, el argumento fundamental aducido para su puesta en marcha fue la necesidad de poner coto a la pérdida de recaudación que debían afrontar las Administraciones tributarias a consecuencia de conductas consideradas como perniciosas desde el punto de vista del legislador. Las palabras claves eran por lo tanto *"traslado artificial de beneficios"*, con énfasis en la palabra *"artificial"*.

A este respecto, retrotrayéndonos bastantes años atrás en el tiempo para conocer los razonamientos precursores de las últimas modificaciones en el ámbito tributario internacional, cabe traer a colación las palabras contenidas en el *Informe de progreso 2001 del Proyecto de la OCDE sobre prácticas perniciosas*², que rezaba lo siguiente: *"El proyecto de la OCDE no pretende dictar en modo alguno a ningún Estado cuáles deben ser sus tipos impositivos o cómo debe estructurarse su sistema fiscal, lo que persigue es promover un entorno en el que pueda desarrollarse una competencia fiscal libre y justa."*

También lejana en el tiempo, pero más cercana a nuestros días, encontramos la siguiente afirmación en el documento publicado en 2013 por la OCDE *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*³: *"La baja o nula imposición no son per se causa de preocupación, pero sí lo son cuando están asociadas a prácticas que disocian artificiosamente la base imponible de las actividades que la generaron."*

Es evidente, sin embargo, que a día de hoy nos encontramos con un panorama muy diferente. Las pretensiones del proyecto de la OCDE parecen ser hoy otras muy distintas de aquellas que se proclamaban hasta hace solo unos años, ya que la llegada del Pilar 2 dentro de la fase ya bautizada como BEPS.2 se traduce en una nueva vuelta de tuerca al derecho internacional tributario, siendo quizá la característica principal de las nuevas medidas a implementar la persecución de la competencia fiscal sin apellidos. Las palabras transcritas correspondientes a 2001 y a 2013, respectivamente, han quedado pues claramente obsoletas.

En este nuevo contexto, a finales de 2021 se publican por la OCDE las primeras directrices para la implementación del Pilar 2⁴, cuyo objetivo, ya de sobra conocido, es someter los beneficios obtenidos por

¹ OCDE (2016), Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, París. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>

² OCDE (2001) Informe de progreso 2001 del Proyecto de la OCDE sobre prácticas fiscales perniciosas. Traducción publicada por el IEF. Disponible en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/informesOCDE/04_ProyectoOCDE.pdf (Último acceso 10 de diciembre de 2023)

³ OECD (2013), Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>

⁴ OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, París, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>.

los grupos de empresas internacionales a una tributación efectiva mínima del 15%⁵ en todos aquellos territorios en los que operen. Ciertamente, estas nuevas reglas son un claro exponente del cambio de paradigma del que hablábamos, ya que en términos generales y en lo que al Pilar 2 se refiere son indiferentes los motivos por los que los beneficios en cuestión quedan sujetos a una tributación por debajo del mínimo establecido, no diferenciando si se trata o no de situaciones previamente bendecidas por los nuevos estándares instaurados por BEPS.1⁶. Esto, como veremos más adelante, es visto por algunos como una injerencia desmesurada en la soberanía fiscal de los países y, en todo caso, traerá cambios estructurales cuasiobligatorios en la política fiscal a nivel global.

Pese a diferir ligeramente en algunos aspectos, en este artículo haremos alusión indistintamente a las directrices publicadas por la OCDE⁷ y a su adaptación por parte de la Unión Europea: la *Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo de 14 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión*⁸. De esta forma, y apoyándonos en dichos escritos veremos, en primer lugar y de forma sucinta, el funcionamiento de las bautizadas como *reglas GloBE*⁹, por sus siglas en inglés, que idealmente deberían iniciar su aplicación en los Territorios Históricos desde el 1 de enero de 2024¹⁰, para conocer a continuación algunas de las cuestiones más controvertidas que arroja el proyecto.

2. Nuevas reglas para grupos de sociedades.

La *Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo de 14 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión*, que como ya se ha mencionado traspone al derecho de la Unión Europea las directrices del Pilar 2 de la OCDE, establece una serie de pautas encaminadas a conseguir que determinados contribuyentes vean sometidos sus beneficios a un tipo impositivo efectivo mínimo que se ha fijado en el 15%.

En primer lugar, se debe señalar que las normas que se explican a continuación se aplicarán únicamente en el caso de grupos de empresas, tanto nacionales, en el caso europeo, como internacionales, que alcancen el umbral anual de al menos 750.000.000 euros de ingresos consolidados en al menos dos de los cuatro ejercicios fiscales inmediatamente anteriores al ejercicio fiscal examinado¹¹. Es decir, no van a verse afectados por las nuevas reglas contribuyentes aislados ni grupos con una facturación por debajo de los umbrales indicados.

En relación con lo anterior, cabe subrayar el hecho ya expuesto de que dentro de la Unión Europea no serán únicamente los grupos de empresas multinacionales los que se verán obligados a aplicar las llamadas reglas GloBE, sino que el efecto de sus preceptos se extenderá asimismo a los grupos de empre-

⁵ Este tipo efectivo mínimo no se calcula según las reglas del Impuesto sobre Sociedades de cada jurisdicción, sino según las reglas específicas para ese fin contenidas en las directrices de la OCDE.

⁶ Belisa Ferreira Liotti, Joy Waruguru Ndubai, Ruth Wamuyu, Ivan Lazarov and Jeffrey Owens. (28 de Julio de 2022). The treatment of tax incentives under Pillar Two. *Transnational Corporations* Volume 29, 2022, Number 2. Sección 3.4.4. Disponible en: https://unctad.org/system/files/official-document/diaeia2022d3a2_en.pdf (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

⁷ Tras la publicación de las primeras directrices en 2021, la OCDE ha ido divulgando documentación adicional en relación con la aplicación de las reglas GloBE. Documentación disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm> (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

⁸ Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo de 14 de diciembre de 2022 relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2022:328:FULL> (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

⁹ GloBE, Global Anti-Base Erosion.

¹⁰ Esta fecha es aplicable respecto de la regla de inclusión de rentas o IIR.

¹¹ Ver artículo 2.1 de la Directiva (UE) 2022/2523.

sas nacionales¹² que alcancen los umbrales anteriores, siendo esta discrepancia una de las diferencias más notables entre la Directiva (UE) 2022/2523 y las reglas de la OCDE.

Esta desviación se debe a la necesidad de hacer compatible la aplicación de estas nuevas normas con el derecho de la Unión Europea¹³. Así, la aplicación de las reglas GloBE a grupos transnacionales mientras se permite que grupos nacionales de características análogas continúen beneficiándose de una tributación efectiva menor atendería contra las libertades fundamentales de la UE, en particular contra la de libertad de establecimiento, por lo que para evitar que se den supuestos discriminatorios se ha tomado la decisión de incluir a los grupos domésticos dentro del ámbito de aplicación de la Directiva.

En cuanto a las denominadas reglas GloBE, eje fundamental del nuevo sistema, se componen de dos preceptos: las llamadas regla de inclusión de rentas y regla de beneficios insuficientemente gravados. Estas reglas actúan de forma coordinada para asegurar el resultado de que una tributación mínima efectiva del 15% sea aplicada al grupo en todas aquellas jurisdicciones en las que existan entidades que formen parte del mismo, entrando en juego la segunda cuando no sea posible recaudar el impuesto complementario en su totalidad mediante la primera de ellas¹⁴.

Se trata por tanto de unas reglas estructuradas de forma similar a aquellas que fueron introducidas para neutralizar las asimetrías híbridas¹⁵, que se materializaron a nivel europeo en la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo de 29 de mayo de 2017¹⁶. Recordemos que en el caso de las asimetrías híbridas se implementaron las denominadas normas primarias y secundarias, teniendo las segundas carácter defensivo, ya que mediante su aplicación se consigue que la imposición deseada tenga lugar incluso cuando en la operación se encuentren implicadas jurisdicciones que no han introducido las reglas primarias en su legislación nacional. Es decir, en ambos casos, tanto en las reglas anti híbridos como en las reglas GloBE, se acude a los denominados *fiscal fail-safes* o *sistemas fiscales a prueba de fallos*, en los que el hecho de que un estado no grave una operación no es óbice para que se alcance el resultado deseado, ya que este hecho provoca que sea otro estado el que tome el lugar del primero y grave la operación en su lugar¹⁷.

2.1 Regla de inclusión de rentas (IIR).

En primer término, y con prioridad frente a la regla defensiva, nos encontramos la *regla de inclusión de rentas* o IIR¹⁸, por sus siglas en inglés. En cuanto a su denominación, ligeramente confusa teniendo en cuenta la mecánica bajo la que opera, proviene de la versión original del Pilar 2 en la que esta regla consistía en la integración de los ingresos obtenidos por las entidades extranjeras del grupo en los ingresos de la matriz¹⁹.

¹² Ver Considerando 6 de la Directiva (UE) 2022/2523.

¹³ European Commission (22 de diciembre de 2021). Questions and Answers on Minimum corporate taxation. Disponible en: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_21_6967 (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

¹⁴ A este respecto, y en particular en relación con el concepto impuesto complementario, el Considerando (5) de la Directiva establece lo siguiente: "(...) Dicho marco crea un sistema de dos normas interconectadas, también denominadas conjuntamente «reglas GloBE», en virtud de las cuales cada vez que el tipo impositivo efectivo de una empresa multinacional en una jurisdicción determinada sea inferior al 15 % se debe recaudar una cuota tributaria adicional (en lo sucesivo «impuesto complementario»)»

¹⁵ Ruth Mason (19 de septiembre de 2022). A wrench in GLOBE's Diabolical Machinery. Taxnotes. Disponible en: <https://www.taxnotes.com/special-reports/digital-economy/wrench-globes-diabolical-machinery/2022/09/16/7f3pt> (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

¹⁶ Directiva (UE) 2017/952 del Consejo de 29 de mayo de 2017 por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países Disponible en: <https://www.boe.es/boe/2017/144/L00001-00011.pdf> (Último acceso 10 de diciembre de 2023)..

¹⁷ Ruth Mason (19 de septiembre de 2022). A wrench in GLOBE's Diabolical Machinery. Taxnotes. Disponible en: <https://www.taxnotes.com/special-reports/digital-economy/wrench-globes-diabolical-machinery/2022/09/16/7f3pt>

¹⁸ IIR, Income inclusion Rule.

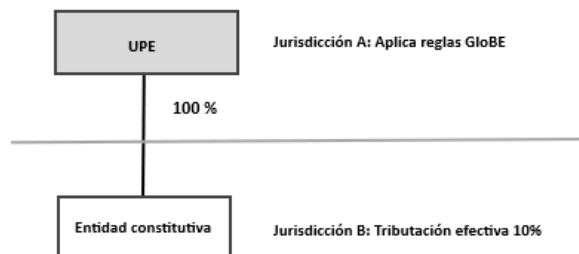
¹⁹ Arnold, Brian J. (6 de mayo de 2022) The Ordering of Residence and Source Country Taxes and the OECD Pillar Two Global Minimum Tax. IBFD Bulletin for International Taxation 2022 (Volume 76), No. 5. Sección 3.1.

Según su versión definitiva, mediante la IIR²⁰ la entidad matriz última o la entidad matriz intermedia de un grupo de empresas deberá ingresar el impuesto complementario que le corresponda en relación con el resto de las empresas del grupo participadas cuando el tipo impositivo efectivo soportado por estas en una jurisdicción determinada sea inferior al 15 %²¹. Vemos pues que, pese a haberse desviado de la idea original, el resultado final es que beneficios obtenidos por entidades participadas se gravarán en la jurisdicción de la matriz, por lo que estamos ante un precepto que opera de forma similar a la transparencia fiscal internacional²², presentando no obstante en este caso un carácter mucho más ambicioso.

En cuanto a los términos *entidad matriz última*²³ y *entidad matriz intermedia*²⁴, nos referiremos a ellas en adelante como UPE²⁵, en el caso de la primera y como IPE²⁶, en el caso de la segunda, en atención a sus siglas en inglés. Además, para ajustar la terminología utilizada a la establecida en la Directiva 2022/2523, denominaremos *entidades constitutivas* a las entidades que formen parte del grupo, quedando asimismo incluidos en este concepto los establecimientos permanentes²⁷.

El ejemplo más sencillo se daría en el caso de un grupo de empresas formado por 2 entidades, donde la UPE está establecida en una jurisdicción A que aplica la regla IIR y existe una entidad constitutiva establecida en una jurisdicción B de baja tributación. En este supuesto, estando la entidad participada sometida a una tributación efectiva del 10% (inferior al 15%), será la UPE quien deba calcular e ingresar la parte del impuesto complementario que le corresponda (el 100% en este ejemplo, ya que es el porcentaje de participación que la UPE posee sobre su filial) que no haya sido gravado en la jurisdicción B de la entidad constitutiva. Este importe adicional, denominado impuesto complementario, será, en el caso expuesto (**ejemplo 1**) el resultado de aplicar sobre los beneficios de la entidad constitutiva un tipo impositivo del 5% (15% -10%).

Ejemplo 1.



La IIR se aplica de forma preferente por la UPE respecto de todo el resto de las entidades constitutivas sometidas a baja tributación. No obstante, en el supuesto de que la UPE no tenga obligación de aplicar la regla IIR por no haberse implementado las reglas GloBE en su jurisdicción o por tratarse de una entidad excluida, la obligación de ingresar el impuesto complementario correspondiente a las entidades constitutivas participadas recaerá sobre las IPEs. En ese caso, si hay varias IPEs todas ellas deben aplicar

²⁰ Ver artículo 1 a) de la Directiva (UE) 2022/2523.

²¹ Otra diferencia entre las directrices de la OCDE y la Directiva (UE) 2022/2523, también para evitar supuestos discriminatorios, es que esta última exige que la entidad matriz aplique el IIR tanto a sí misma como a las entidades constitutivas que se sitúen en el mismo Estado miembro cuando su tipo impositivo efectivo sea menor del 15%.

²² Stefano Pesiri (16 de octubre de 2023) Pillar Two: Status Quo, Subject-to-Tax Rule and the Impact on Third-Party Investment in MNEs. IBFD European Taxation, 2023 (Volume 63), No. 11. Sección 3.

²³ Ver Artículo 3. 14) de la Directiva (UE) 2022/2523.

²⁴ Ver Artículo 3. 20) de la Directiva (UE) 2022/2523.

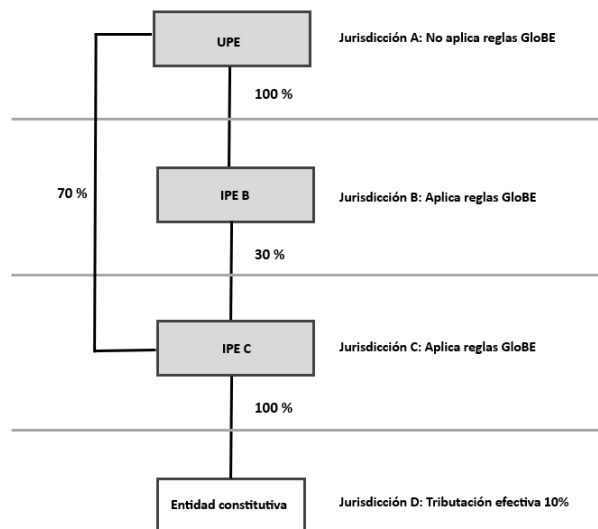
²⁵ UPE, Ultimate Parent Entity.

²⁶ IPE, Intermediate Parent Entity.

²⁷ Ver Artículo 3. 2) de la Directiva (UE) 2022/2523.

la IIR sobre las entidades constitutivas sometidas a baja tributación en las que participen, excepto en aquellos supuestos en los que exista una IPE que ostente una participación de control sobre otra IPE, en cuyo caso será la primera quien deba aplicar la IIR²⁸.

Ejemplo 2.



Queda patente que la aplicación de las reglas anteriores puede dar lugar a que exista más de una IPE que tenga la obligación de aplicar la IIR sobre una misma entidad constitutiva. En el **ejemplo 2** vemos cómo la obligación de aplicar la IIR respecto de la entidad constitutiva en la jurisdicción D recaería tanto sobre la IPE B como sobre la IPE C, ya que la primera no posee una participación de control sobre la segunda. Para evitar que se caiga en un supuesto de doble imposición en estos casos se ha habilitado un mecanismo de compensación de la regla de inclusión de rentas²⁹, mediante el que aquellas entidades que tengan una participación indirecta sobre una entidad constitutiva respecto de la que deban aplicar la IIR (afectaría pues en este supuesto a la IPE B) podrán reducir el importe del impuesto complementario a pagar en la parte que vaya a ser ingresado por otra IPE, en este caso la IPE C.

Adicionalmente, se establece para las entidades matrices parcialmente participadas³⁰ o POPEs³¹, por sus siglas en inglés, la obligación de aplicar la IIR respecto de las entidades constitutivas en las que participen. Las llamadas POPEs son entidades que están participadas en más de un 20 % por titulares externos al grupo y deberán aplicar la IIR respecto de sus entidades constitutivas participadas, excepto cuando dichas POPEs se encuentren a su vez participadas al 100% por otra POPE que aplique la IIR³². Dado que las POPEs aplican la regla IIR independientemente de que otras entidades matrices la apliquen igualmente respecto de las mismas entidades constitutivas, cuando esto suceda entrará en juego, como ya vimos en el caso de las IPEs, el mecanismo de compensación.

Por último, cabe mencionar que la IIR ha sido criticada por entender que su funcionamiento otorga prioridad a los países desarrollados en la recaudación del impuesto complementario que en su caso pudiera corresponder ingresar, ya que es en estos estados en los que se sitúan la mayoría de las matri-

²⁸ Ver Considerando 9 de la Directiva (UE) 2022/2523.

²⁹ Ver artículo 10 de la Directiva (UE) 2022/2523.

³⁰ Ver Artículo 3. 22) de la Directiva (UE) 2022/2523.

³¹ POPE, partially-owned parent entity.

³² Ver Considerando 10 de la Directiva (UE) 2022/2523.

ces de las multinacionales³³. Sin embargo, la posibilidad de establecer un impuesto doméstico que funcione de manera similar a las reglas GloBE, que analizaremos en el apartado 3.3 de este artículo, podría ser una herramienta para equilibrar la balanza en ese sentido.

2.2 Regla de beneficios insuficientemente gravados (UTPR).

Como decíamos unas líneas atrás, las reglas GloBE actúan de forma coordinada, siendo la regla principal la IIR y entrando en escena la regla de beneficios insuficientemente gravados, que en adelante denominaremos UTPR³⁴, por sus siglas en inglés, únicamente cuando el impuesto adicional no haya podido ser totalmente recaudado mediante la aplicación de la IIR. Además de actuar como respaldo de la IIR, la finalidad de esta segunda regla es incitar a los estados a la aplicación de las reglas GloBE y evitar que las entidades matrices de las multinacionales decidan trasladar su residencia a jurisdicciones que opten por no implementarlas³⁵, ya que si así lo hicieran la UTPR entraría en acción y la obligación de recaudar el impuesto adicional recaería sobre las entidades constitutivas situadas en otras jurisdicciones en las que las reglas GloBE fueran aplicables.

En cuanto a la dinámica de su funcionamiento, la UTPR establece que, en caso de que la UPE sea una entidad excluida o se encuentre en una jurisdicción que no aplique la IIR, las entidades constitutivas recaudarán la parte del impuesto complementario que no haya sido recaudado por aplicación de la IIR. No obstante, dado que dichas entidades constitutivas (no matrices) van a recaudar impuestos correspondientes a entidades sobre las que no poseen ningún porcentaje de participación, se crea una regla ad-hoc para determinar qué parte del impuesto adicional corresponderá ingresar en cada jurisdicción que aplique la UTPR, determinándose dichos importes en la proporción que representen el número de personas empleadas, por un lado, y el valor total de los activos materiales, por otro, correspondiente a cada jurisdicción en la que se recaude el impuesto adicional por aplicación de la UTPR, respecto del total de dichos factores en las jurisdicciones en la que la regla UTPR sea efectivamente aplicada³⁶.

Vemos pues cómo, mediante la UTPR, se otorgan potestades recaudatorias a jurisdicciones en las que no se da la existencia de un nexo fiscal en el sentido tradicional del término³⁷, ya que los beneficios no van a ser gravados ni por la jurisdicción de residencia de la entidad que los ha obtenido ni por la jurisdicción fuente de dichos beneficios. Se trata por lo tanto de una regla de cierre que probablemente cumplirá a la perfección con su labor disuasoria, pero a la que se le ha recriminado carecer de un nexo sólido respecto de los beneficios infra gravados sobre los que se pretende imponer una carga fiscal adicional³⁸.

³³ Noam Noked (7 de febrero de 2022) The Case for Domestic Minimum Taxes on Multinationals, p. 667. Tax Notes International, Volume 105, Number 6.

³⁴ UTPR, Undertaxed Profit Rule.

³⁵ Arnold, Brian J. (6 de mayo de 2022) The Ordering of Residence and Source Country Taxes and the OECD Pillar Two Global Minimum Tax. IBFD Bulletin for International Taxation 2022 (Volume 76), No. 5. Sección 3.3.1.

³⁶ Ver artículo 14.5 de la Directiva (UE) 2022/2523.

³⁷ Arnold, Brian J. (6 de mayo de 2022) The Ordering of Residence and Source Country Taxes and the OECD Pillar Two Global Minimum Tax. IBFD Bulletin for International Taxation 2022 (Volume 76), No. 5. Sección 3.3.1.

³⁸ Jefferson VanderWolk (26 de octubre de 2022) The UTPR is Inconsistent with the Nexus Requirement of Tax Treaties. Kluwer International Tax Blog. Disponible en: <https://kluwertaxblog.com/2022/10/26/the-utpr-is-inconsistent-with-the-nexus-requirement-of-tax-treaties/> (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

3. Controversias.

3.1 Soberanía fiscal.

Como hemos visto, la aplicación de los preceptos establecidos por el Pilar 2, que exige una imposición efectiva mínima del 15%, conlleva de forma inevitable la renuncia al ejercicio de formas de competencia fiscal que hasta hace pocos años eran globalmente asumidas como lícitas y aceptables, tornándose caduco el mensaje que transcribíamos en el primer epígrafe de este artículo en el que se aseveraba que de ningún modo entraba en los planes de la OCDE decretar los tipos impositivos que debían aplicar las jurisdicciones fiscales.

Así, la aceptación de las reglas GloBE supone abrazar la filosofía de que los contribuyentes afectados por ellas no deben verse sometidos a tipos efectivos inferiores al 15%. Sin embargo, para lograrlo, los estados que deseen mantener la recaudación dentro de sus fronteras deberán abstenerse no solo de efectuar bajadas indiscriminadas de tipos nominales, sino que tendrán también que renunciar al establecimiento de determinados incentivos fiscales cuya legitimidad no había sido discutida hasta la fecha pero que indefectiblemente resultan en una disminución de la tasa impositiva efectiva o ETR, por sus siglas en inglés³⁹.

A este respecto, si ponemos el foco en los regímenes de Patent box, nos encontramos con un ejemplo destacado de cómo incentivos fiscales que fueron modificados hace relativamente poco tiempo para adaptarse a los preceptos instaurados por BEPS.1, en este caso a los requisitos de sustancia requeridos por su Acción 5 introducidos para asegurar que no se establecían regímenes perniciosos, podrían perder parte de su eficacia una vez implantadas las nuevas reglas GloBE. Si bien es cierto que la *exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica* del Pilar 2, en adelante SBIE⁴⁰ por sus siglas en inglés, tendrá un impacto protector en los casos en los que estas actividades de I+D sean altamente dependientes del factor humano y de los activos tangibles⁴¹, es innegable que estos incentivos pueden contribuir a una menor ETR pese a que cumplan a rajatabla los requisitos establecidos por la Acción 5 de BEPS.

En este punto no está de más recordar que las medidas de política fiscal de un país no tienen únicamente carácter recaudatorio, sino que se utilizan asimismo para incentivar determinadas actividades privadas que se estima contribuyen al interés general. Áreas como la investigación y el desarrollo o la inversión en energías verdes han sido en el pasado y son hoy más que nunca diana de incentivos fiscales cuyo objetivo está muy lejos de pretender una incitación a la elusión fiscal, lo que parece no ha sido tenido en cuenta en la elaboración de las reglas GloBE.

En la misma línea, y volviendo al mensaje transcrito al principio de este artículo, recordemos que se afirmaba que la estructuración de los sistemas fiscales no era una cuestión en la que quisiera inmiscuirse la OCDE. Sin embargo, como ya ocurriera con relación al establecimiento de los tipos impositivos, parece que se ha decidido dar también un golpe de timón en este asunto. Y es que, más allá de la finalidad para la que se establezca un determinado beneficio fiscal, la calificación que se le asigne a uno de estos incentivos según las reglas del Pilar 2 con base en la mecánica de su funcionamiento tiene una enorme

³⁹ Por sus siglas en inglés, Effective Tax Rate.

⁴⁰ SBIE, Substance-based Income Exclusion. Ver artículo 28 de la Directiva (UE) 2022/2523. La exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica consiste en un porcentaje que se aplica sobre los costes salariales y el valor de bienes tangibles en la jurisdicción de que se trate, que una vez pasado el periodo transitorio será en ambos casos del 5%, cuyo importe se resta de las ganancias GloBE sobre las que se aplicará el tipo del impuesto mínimo complementario. Es decir, su aplicación disminuye el importe final del impuesto complementario a ingresar.

⁴¹ Belisa Ferreira Liotti, Joy Waruguru Ndubai, Ruth Wamuyu, Ivan Lazarov and Jeffrey Owens. (28 de Julio de 2022). The treatment of tax incentives under Pillar Two. Transnational Corporations Volume 29, 2022, Number 2. Sección 3.4.4. Disponible en: https://unctad.org/system/files/official-document/diaaia2022d3a2_en.pdf

repercusión en la ETR, y, por ende, será determinante en la cuestión de si se tiene o no que hacer frente al impuesto adicional GloBE.

Es decir, a partir de ahora los incentivos fiscales deberán estructurarse de una manera acorde con los criterios establecidos por el Pilar 2 o podrán perder su eficacia de forma total o parcial, lo que podría hacer necesario modificar de forma sustancial la mecánica de una parte considerable de los beneficios fiscales en vigor. Para explicar este fenómeno, veremos a continuación qué son los créditos fiscales reembolsables admisibles y cómo el hecho de que un incentivo cumpla o no los requisitos para considerarse incluido dentro de esta categoría afectará a la ETR y, por lo tanto, podrá o no desencadenar de forma más probable la obligación de ingresar del impuesto adicional GloBE.

3.2. Crédito fiscal reembolsable admisible (QRTC)⁴².

El término *crédito fiscal reembolsable admisible*, al que nos referiremos en adelante como QRTC⁴³ en atención a sus siglas en inglés, hace referencia a un tipo determinado de beneficio fiscal que, sobre la base de sus características, disfruta de un encaje más favorable en el Pilar 2 que otros incentivos que no cumplen con los requisitos exigidos para obtener tal calificación.

Para observar con nitidez la incidencia que tiene el hecho de que un incentivo fiscal sea o no clasificado como un QRTC primero debemos recordar la fórmula para el cálculo de la ETR en una jurisdicción determinada según las reglas del Pilar 2⁴⁴. Estas reglas disponen que la ETR será el resultado de dividir el importe correspondiente a los impuestos cubiertos ajustados de las entidades constitutivas en la jurisdicción de que se trate entre el importe correspondiente a las ganancias netas GloBE obtenidas por dichas entidades⁴⁵. Atiende, por lo tanto, a la siguiente fórmula:

$$\text{ETR} = \frac{\text{Impuestos cubiertos ajustados de las entidades constitutivas ubicadas en la jurisdicción}}{\text{Ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas ubicadas en la jurisdicción}}$$

Así, el hecho de que un incentivo determinado tenga o no la consideración de QRTC repercute de forma directa en la ETR correspondiente a una jurisdicción, ya que los QRTCs se incluyen en el denominador de la fórmula de la ETR, como un ingreso GloBE adicional⁴⁶, a diferencia de lo que ocurre con otro tipo de créditos fiscales como los *créditos fiscales reembolsables no admisibles* o NQRTC⁴⁷, por sus siglas en inglés, que se computan en dicha fórmula minorando el importe del numerador, es decir, como un menor impuesto pagado⁴⁸.

Para ilustrar numéricamente de forma muy sencilla la repercusión que tiene sobre la ETR la consideración de un crédito fiscal o no como un QRTC supongamos lo siguiente: Un grupo multinacional quiere calcular su ETR en la jurisdicción A. Los impuestos cubiertos ajustados correspondientes a las entidades

⁴² Ver artículo 3. 38) de la Directiva (UE) 2022/2523.

⁴³ QRTC, Qualified Refundable Tax Credit

⁴⁴ Recordemos que este cálculo es fundamental, ya que el hecho de que exista o no obligación de ingresar el impuesto adicional depende en primer término de si la ETR es o no inferior al 15%.

⁴⁵ Ver artículo 26 de la Directiva (UE) 2022/2523.

⁴⁶ Ver artículo 16.5 de la Directiva (UE) 2022/2523.

⁴⁷ Ver artículo 3. 39) de la Directiva (UE) 2022/2523. La traducción al castellano de la Directiva tiene una errata es esa definición, ya que donde dice «*crédito fiscal reembolsable admisible*» debería decir «*crédito fiscal reembolsable no admisible*».

⁴⁸ Pieter Baert (Junio de 2023) Tax incentives after the minimum corporate tax ('Pillar Two'). European Parliament. Disponible en: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2023/749793/EPRS_ATA\(2023\)749793_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2023/749793/EPRS_ATA(2023)749793_EN.pdf) (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

constitutivas ubicadas en A ascienden a 180 euros y las ganancias netas GloBE obtenidos por estas en A son de 1.000 euros. Con estos datos, el cálculo de la ETR arrojaría el siguiente resultado:

$ETR = 180/1.000 = 0,18$. Luego la ETR sería del 18%.

Con esta ETR no sería necesario el ingreso de impuesto adicional alguno.

Veamos ahora cómo variaría la ETR introduciendo 2 incentivos fiscales de importe idéntico, el primero de ellos, el a), cumpliendo los requisitos para tener la consideración de QRTC y el segundo de ellos, el b), siendo un NQRTC:

a) Introduciendo en el ejemplo anterior un QRTC de 50 euros la ETR sería la siguiente:

$$ETR = 180 / (1.000 + 50) = 180 / 1.050 = 0.17.$$

Es decir, la ETR es de un 17%, luego seguiría sin ser necesario el ingreso de un impuesto complementario.

b) Introducimos ahora un NQRTC de 50 euros, que por lo tanto no cumple los requisitos para considerarse admisible. Calculamos la ETR:

$$ETR = (180 - 50) / 1.000 = 130 / 1.000 = 0.13.$$

La ETR ha pasado a ser del 13%, con lo que nace la obligación de calcular y en su caso ingresar el impuesto adicional que corresponda.

Como hemos visto, y sin perder de vista que ambos tipos de incentivos fiscales minoran la ETR, queda patente que la bajada en la ETR provocada por los QRTCs es en este caso prácticamente testimonial si la comparamos con la sustancial bajada de la ETR que provocan los créditos fiscales que no cumplen los mismos requisitos. Es más que probable, por lo tanto, que aquellas jurisdicciones interesadas en que no se produzca la obligación de ingresar el impuesto adicional en su territorio traten por todos los medios de ajustar sus créditos fiscales de forma que cumplan con los criterios exigidos para tener la consideración de QRTC.

Pues bien, quizá el criterio más relevante para calificar como QRTC sea la necesidad de que el incentivo sea reembolsable en el plazo de 4 años⁴⁹ desde el momento en el que se genere el derecho a su disfrute. De este modo, en caso de que el contribuyente no disponga de cuota suficiente, su importe debe ser pagado a este en efectivo o por otro medio equivalente en dicho plazo. Sobre este punto, es importante hacer hincapié en que el incentivo debe haber sido diseñado para que realmente, y no solo en apariencia, vaya a ser total o parcialmente reembolsable en el plazo indicado. Es decir, si se estructura de tal forma que el crédito nunca vaya a superar la cuota tributaria del contribuyente no se entendería cumplido este requisito⁵⁰.

Sin embargo, esta característica que deben cumplir los créditos fiscales para calificar como QRTC, y por lo tanto disfrutar de un tratamiento más ventajoso en lo que al cálculo de la ETR se refiere, no es la más utilizada en la normativa fiscal actual, ya que en general los créditos fiscales están limitados por la cuota positiva del contribuyente, contra la que se compensan, y no son pagados a este en metálico. En todo

⁴⁹ Ver artículo 3. 38) de la Directiva (UE) 2022/2523.

⁵⁰ Peter Merrill, Karl Russo, Aaron Junge, Damien Boudreau, Florian Holle. (20 de marzo de 2023) Where credit is due: Treatment of Tax Credits Under Pillar 2. Sección II.A.1. d). Taxnotes. Disponible en: <https://www.taxnotes.com/special-reports/credits/where-credit-due-treatment-tax-credits-under-pillar-2/2023/03/17/7g743> (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

caso, esta limitación no había sido vista hasta la fecha como un mecanismo que guardara relación con la competencia fiscal desleal.

Lo anterior nos devuelve, pues, a la inevitable conclusión de que la forma en la que se estructuran los incentivos fiscales está a punto de cambiar, so pena, en caso de no hacerlo, de vaciar de contenido una buena parte de ellos al quedar neutralizados de aquí en adelante por el gravamen del impuesto mínimo complementario, ya sea por aplicación de la IIR, la UTPR o, cuando así lo decida la propia jurisdicción, por un QDTT.

3.3 Impuesto complementario nacional admisible (QDTT).

El impuesto complementario nacional admisible, al que nos referiremos en adelante como QDTT, por sus siglas en inglés⁵¹, es una medida opcional⁵² que consiste básicamente en que cada país pueda establecer una norma dentro de su sistema tributario que funcione de forma similar a las reglas GloBE y que permita recaudar dentro de su propia jurisdicción el importe del impuesto adicional que se devengue en relación con las rentas obtenidas por las entidades constitutivas que se encuentran en su territorio.

Este impuesto complementario nacional, siempre que califique como *admissible* o *qualified*, como explicaremos más adelante, se aplicará de forma preferente respecto de las reglas IIR o UTPR, ya que el importe a pagar derivado del QDTT se restará directamente de la deuda tributaria que se devengue por aplicación de la IIR o de la UTPR⁵³. De este modo, los estados que introduzcan en su legislación un QDTT podrán recaudar de forma nacional cantidades que de otra forma hubieran debido ser ingresadas en otro país.

Por lo tanto y en principio, pareciera que nos encontraríamos ante la perfecta solución para ser aplicada por aquellas administraciones temerosas no ya de que algunos de los incentivos fiscales que ofrecen a sus contribuyentes queden sin efecto por el hecho de que hagan descender la ETR por debajo del 15%, sino de que la renuncia a los ingresos fiscales que realizan al conceder tales incentivos se traduzca en una mayor recaudación a favor de las arcas de otro estado.

Recordemos en este punto que la IIR había sido criticada por dar prioridad en la recaudación del impuesto adicional a las jurisdicciones de residencia de las matrices de los grupos internacionales, es decir, a las economías más potentes. Pues bien, como decíamos el QDTT viene solucionar este problema, ya que tiene como objetivo devolver la prioridad para gravar al país de residencia de la entidad que obtiene los beneficios y de hecho puede evitar que la IIR y la UTPR tengan efecto material. Sin embargo, vamos a fijarnos en algunos aspectos de esta medida que podrían hacer menguar su efectividad, y por lo tanto su atractivo, de forma considerable.

La Directiva (UE) 2022/2523 contiene la definición del concepto de *impuesto complementario nacional admisible* en el apartado 28 del su artículo 3. La misma comienza de la siguiente manera:

“28)«*impuesto complementario nacional admisible*»: un impuesto complementario que se aplica en el Derecho nacional de una jurisdicción, **siempre que dicha jurisdicción no proporcione ningún beneficio relacionado con tales normas** y que: (...)”⁵⁴

Llama nuestra atención esta primera frase resaltada en negrita, “**siempre que dicha jurisdicción no proporcione ningún beneficio relacionado con tales normas**”, que introduce una primera condi-

⁵¹ QDTT, Qualified Domestic Top-up Tax

⁵² Ver artículo 11 de la Directiva (UE) 2022/2523.

⁵³ OCDE. Overview of the Key Operating Provisions of the GloBE Rules. (Step 4) Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beeps/pillar-two-globe-rules-fact-sheets.pdf> (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

⁵⁴ La negrita ha sido incluida por la autora.

ción sin cuyo cumplimiento el impuesto que se grava no tendría la consideración de *admisible*. Es decir, si se considerara que este requisito no ha sido satisfecho la jurisdicción en cuestión estaría estableciendo la obligación de realizar un ingreso adicional a sus contribuyentes que, sin embargo, no recibiría el tratamiento preferente que, como ya hemos visto, se le otorga a los QDTT.

Como aclaración previa, cuando la definición transcrita del *impuesto complementario nacional admisible* se refiere a “*tales normas*”, está aludiendo a las normas establecidas para la imposición del impuesto mínimo global. Es decir, esta condición requiere que la jurisdicción que aplique el impuesto complementario nacional no haya concedido a sus contribuyentes ningún beneficio que pueda entenderse relacionado con el Pilar 2, o, dicho de otro modo, que el país de que se trate no haya implementado ninguna medida dirigida a compensar la carga fiscal adicional a la que tendrán que hacer frente las multinacionales en su territorio como consecuencia del establecimiento de las reglas GloBE.

Sobre las consecuencias prácticas de que el impuesto mínimo doméstico califique o no como *admisible* se pronuncia el documento publicado el 11 de octubre de 2023 por la OCDE *Minimum Tax Implementation Handbook (Pillar Two)*⁵⁵, en el que se incluye un ejemplo numérico que muestra cómo si una jurisdicción opta por aplicar un impuesto mínimo nacional para evitar que sus contribuyentes se vean obligados a ingresar el impuesto adicional en otro territorio y este impuesto nacional no cumple las condiciones para tener la consideración de *admisible* o *qualified*, dicha jurisdicción deberá exigir a sus contribuyentes un ingreso de un importe superior al que hubiera debido exigirles en caso de que su impuesto doméstico calificara como un QDTT.

Esto se debe a que, en caso de que el impuesto mínimo nacional no se considere admisible, se tratará como un *impuesto cubierto*, que como ya hemos visto en el apartado 3.2 de este artículo, se computa en el numerador de la fórmula para hallar ETR de la jurisdicción en cuestión. Es decir, en lugar de restarse directamente del impuesto mínimo adicional que corresponda ingresar por aplicación de las reglas GloBE, un impuesto mínimo nacional no admisible se trataría simplemente como un impuesto a tener en cuenta para hallar la ETR de la jurisdicción de que se trate. Así, esta mayor imposición vinculada a un NQDTT que se muestra en el ejemplo numérico del documento de la OCDE surgiría porque la ETR de una jurisdicción, en cuya fórmula se incluiría dicho NQDTT como un impuesto cubierto más, se calcula antes de tener en cuenta la SBIE o exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica, lo que no ocurre en el caso de un QDTT, que se aplica una vez esta exclusión ya ha sido considerada.

En vista de lo anterior, queda claro que la decisión de introducir un impuesto nacional calificado o no como admisible puede repercutir de forma directa en el importe que se verán obligados a abonar los contribuyentes de la jurisdicción que lo implementa. Sin embargo, esto no es del todo cierto, ya que lo más probable es que aquellos estados que decidan establecer un impuesto adicional doméstico vayan a hacerlo bajo la premisa inicial de que se trata de un impuesto admisible, y por lo tanto, van a exigir a sus contribuyentes el importe que corresponda según las reglas de cálculo aplicables a los QDTT.

En otras palabras, los impuestos domésticos nacionales no admisibles o NQDTT no van a aflorar, en general, de la voluntad del país que los introduzca en su sistema tributario, sino de situaciones en las que un impuesto adicional doméstico inicialmente ideado y tratado como admisible o QDTT, una vez sometido al peer review no consiga tal calificación. Y en esos casos, su calificación posterior como NQDTT podría derivar en una deuda tributaria adicional que sería recaudada por una jurisdicción distinta por aplicación de la IIR o de la UTPR.

Al hilo de lo anterior, volvemos al requisito de que no se hayan concedido en la jurisdicción beneficios relacionados con las reglas del Pilar 2, ya que pese a no ser la única condición que debe cumplir un QDTT para calificar como tal, si es cierto que su cumplimiento no es tan sencillo como pudiera pare-

⁵⁵ OECD (2023), Minimum Tax Implementation Handbook (Pillar Two), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/minimum-tax-implementation-handbook-pillar-two.pdf>. Figura 2.1.

cer. En definitiva, la información publicada por la OCDE con los aspectos que determinan cuándo se entenderá satisfecho este requisito es bastante genérica y está abierta a interpretación⁵⁶, lo que veremos en más profundidad en el apartado siguiente, en el que se explican las implicaciones de esta condición con mayor detenimiento.

Ante este escenario, sería lógico que se introdujera un puerto seguro aplicable al QDTT con el fin de que los estados que decidan implementar un impuesto mínimo nacional puedan hacerlo con total seguridad jurídica. Pues bien, dicho puerto seguro se introdujo en julio de 2023⁵⁷ y su aplicación tiene como resultado dejar a cero el impuesto complementario que pudiera corresponder ingresar en otras jurisdicciones. Sin embargo, el hecho de cumplir los requisitos específicos que se han establecido para que un impuesto mínimo nacional califique como *puerto seguro* no exime a la jurisdicción de que se trate de cumplir asimismo las condiciones generales para que dicho impuesto obtenga la calificación de *qualified* o *admissible*, dependiendo del peer review determinar tanto si se entienden cumplidos los primeros como las segundas.

Otra de las razones que podrían restar atractivo al establecimiento de un QDTT es el hecho de que en principio se aplica sobre los beneficios obtenidos por las entidades nacionales del grupo sin tener en cuenta la posible existencia de accionistas minoritarios ajenos al mismo. Como hemos visto en el apartado relativo a la IIR, las reglas GloBE se aplican respecto de las entidades del grupo y en relación al porcentaje de participación que ostente una entidad matriz sobre ellas, por lo que si las entidades participadas tienen accionistas minoritarios ajenos al grupo los beneficios que les pudieran corresponder a estos podrían no verse afectados por la nueva imposición mínima⁵⁸. Esto no ocurre en el caso del QDTT, que grava la totalidad de los beneficios excedentarios correspondientes a las entidades constitutivas situadas en la jurisdicción que lo imponga, lo que puede tener como resultado que de la aplicación del QDTT se devengue un gravamen superior al que hubiera correspondido por aplicación de la IIR y la UTPR.

Para poner remedio a este inconveniente, en el documento de la OCDE de julio de 2023, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, se propone como una posible solución aplicar el QDTT únicamente a aquellas entidades del grupo sobre las que la matriz última o una matriz parcialmente participada ostenten una participación del 100%⁵⁹. No obstante, eso conllevaría otras desventajas, ya que la jurisdicción que aplicara esta regla perdería la recaudación correspondiente a las entidades del grupo con accionistas ajenos al mismo, cuyos beneficios excedentarios se gravarían en otro estado por aplicación de la IIR o de la UTPR, perdiendo por lo tanto el estado de residencia parte de la recaudación de que de otra forma le hubiera correspondido.

⁵⁶ Laura den Ridder, Pieter Ruige and Maarten de Wilde. (18 de septiembre de 2023) Fiscal Subsidies Aspirers Beware of the No Benefit Requirement in Pillar Two. Kluwer International Tax Blog. Sección 3.2 Disponible en: <https://kluwertaxblog.com/2023/09/18/fiscal-subsidies-aspirers-beware-of-the-no-benefit-requirement-in-pillar-two/> (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

⁵⁷ OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, July 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosionrules-pillar-two-july-2023.pdf.

⁵⁸ Stefano Pesiri (16 de octubre de 2023) Pillar Two: Status Quo, Subject-to-Tax Rule and the Impact on Third-Party Investment in MNEs. IBFD European Taxation, 2023 (Volume 63), No. 11. Sección 2.

⁵⁹ OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, July 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosionrules-pillar-two-july-2023.pdf. Joint Ventures, JV Subsidiaries and MO-CEs, párrafo 3.

3.4 Prohibición de otorgar beneficios relacionados con las reglas del Pilar 2.

Aunque inicialmente hemos mencionado este requisito en relación con el QDTT, en realidad la prohibición de otorgar beneficios relacionados con las reglas del Pilar 2 por la jurisdicción que las aplique es extensible así mismo a la IIR y a la UTPR⁶⁰. Se trata por lo tanto de una regla antiabuso general que pretende evitar que los estados, en un intento de impedir que las multinacionales abandonen su territorio, socaven la eficacia de las reglas GloBE compensando el ingreso del impuesto adicional que estas tengan que afrontar en su territorio mediante la concesión de otro tipo de beneficios.

Sin embargo, su exigencia respecto del QDTT es más problemática por las consecuencias concretas que acarrea, ya que, tal y como se ha comentado, la calificación de un impuesto adicional doméstico como NQDTT o *no admisible* supondría privar a la jurisdicción de residencia de parte de los ingresos que pretendía gravar mediante su implantación (y en este caso, no olvidemos que se trataría de ingresos que dicha jurisdicción hubiera tenido derecho a gravar en primer término a través de su impuesto sobre sociedades nacional) y la cesión de dichos ingresos, posiblemente involuntaria, a una jurisdicción diferente. En otras palabras, cuando esta regla antiabuso se aplique respecto de un impuesto complementario nacional incidirá en la eficacia de una medida que está dirigida a devolver la prioridad en el gravamen a la jurisdicción de residencia.

Volviendo a lo que decíamos unas líneas más arriba en relación con esta regla antiabuso, las indicaciones contenidas en los documentos elaborados por la OCDE dirigidas a definir las circunstancias que deben darse para entender que nos encontramos ante una regla *admisible* o *qualified*, son bastante genéricas. Así, las directrices de la OCDE aclaran que cuando se exige "*que dicha jurisdicción no proporcione ningún beneficio relacionado con tales normas*", la palabra "*beneficio*" engloba cualquier tipo de ventaja que pudiera brindar la jurisdicción. Este término no parece estar por lo tanto circunscrito al terreno de los incentivos fiscales, puesto que se establece expresamente que incluso otras ayudas o subvenciones otorgadas por la jurisdicción en cuestión a sus contribuyentes podrían ocasionar que nos encontráramos ante un impuesto doméstico *no admisible* o NQDTT. Es más, las directrices explican de forma expresa que se ha escogido la expresión "*relacionado con tales normas*", intencionadamente amplia, para que pueda abarcar diferentes mecanismos que pudieran utilizarse para proporcionar el beneficio de que se trate⁶¹.

Esta descripción genérica del término beneficio contenida en las directrices de la OCDE ha sido duramente criticada por algunos autores por entender que de la misma podría colegirse una injerencia en la soberanía fiscal de los países aun mayor de la que ya se venía acusando en general al Pilar 2, ya que podría significar que las reglas GloBE no solo tienen incidencia en relación con la imposición de sociedades, sino que los tentáculos de esta medida antiabuso podrían llegar a interferir en la autonomía fiscal del país afectado en su conjunto⁶².

⁶⁰ OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>. Ver definiciones de qualified DTT, IIR Y UTPR en Capítulo 10.

⁶¹ OECD (2022), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/1e0e9cd8-en>. Ver página 213 párrafo 123, en relación al IIR, aplicable al QDTT según se indica en el párrafo 116 de la página 212: "*The word 'benefits' is comprehensive enough to cover any kind of advantage provided by a jurisdiction, including tax incentives, grants, and subsidies and the phrase 'related to such rules' is intentionally drafted with broad language to take into account different mechanisms through which the benefit is provided.*"

⁶² Laura den Ridder, Pieter Ruige and Maarten de Wilde. (18 de septiembre de 2023) Fiscal Subsidies Aspirers Beware of the No Benefit Requirement in Pillar Two. Kluwer International Tax Blog. Sección 3.2 Disponible en: <https://kluwertaxblog.com/2023/09/18/fiscal-subsidies-aspirers-beware-of-the-no-benefit-requirement-in-pillar-two/>

3.5 Puerto seguro transitorio UTPR.

En el documento de julio de 2023 publicado por la OCDE, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global AntiBase Erosion Model Rules (Pillar Two)*⁶³, se introdujo un nuevo puerto seguro transitorio cuya aplicación servirá para exencionar la aplicación de la regla UTPR respecto de la jurisdicción de la entidad matriz última o UPE durante los dos primeros años de entrada en vigor de las normas GloBE. En virtud de esta nueva cláusula, el impuesto adicional derivado de la aplicación de la UTPR en relación con la jurisdicción de la UPE se considerará nulo para cada ejercicio fiscal durante el período de transición cuando dicha jurisdicción aplique un impuesto de sociedades de un tipo nominal de al menos el 20%.

El mencionado documento justifica la introducción de este nuevo puerto seguro bajo la premisa de que esta medida servirá para proporcionar tiempo adicional a los estados, bien para reformar su impuesto de sociedades de forma que su ETR se sitúe al menos en un 15%, o bien para implementar un QDTT que asegure que la carga impositiva adicional que se genere a consecuencia del nuevo impuesto mínimo se recauda en su territorio.

Sin embargo, esta nueva salvaguarda no ha estado exenta de críticas. El hecho de que se aplique sobre la base del tipo nominal del impuesto sobre sociedades de la jurisdicción de la UTE en lugar de tener en cuenta el tipo impositivo efectivo, simplemente sustituyendo por un tipo nominal del 20% los minuciosos cálculos exigidos para hallar la ETR en el Pilar 2, lleva a que algunos pongan en duda que este nuevo precepto sea realmente un mecanismo implementado y administrado en una forma consistente con los resultados estipulados en las reglas GloBE y los comentarios de la OCDE⁶⁴, siendo este un requisito exigido de forma general en la implantación de dichas reglas⁶⁵.

En definitiva, se critica esta nueva medida transitoria por ser en apariencia un salvoconducto destinado a que las economías desarrolladas (jurisdicciones en las que más frecuentemente se sitúan las UTEs), puedan mantener intactos sus incentivos ficiales domésticos durante al menos otro par de años⁶⁶ y atraer así la inversión a sus territorios en detrimento de las economías de los países en desarrollo.

4. Conclusiones finales.

Como hemos visto a lo largo de este artículo, la imposición de un impuesto mínimo global supone dar un giro de 180 grados en la lucha contra la competencia fiscal tal y como la conocíamos hasta la fecha. Este cambio de dirección obligará a las jurisdicciones de todo el mundo a modificar sus sistemas fiscales para adaptarlos a los nuevos preceptos establecidos por el Pilar 2, ya que aquellos que queden más rezagados en la adecuación a esta nueva etapa probablemente verán cómo son otros los que recaudan parte de los ingresos fiscales que de otra forma hubieran pasado a formar parte de sus arcas públicas.

⁶³ OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, July 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosionrules-pillar-two-july-2023.pdf. Sección 5.2.

⁶⁴ Laura den Ridder, Pieter Ruige and Maarten de Wilde. (18 de septiembre de 2023) *Fiscal Subsidies Aspirers Beware of the No Benefit Requirement in Pillar Two*. Kluwer International Tax Blog. Sección 4.2. Disponible en: <https://kluwertaxblog.com/2023/09/18/fiscal-subsidies-aspirers-beware-of-the-no-benefit-requirement-in-pillar-two/>

⁶⁵ OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillartwo.pdf. Ver Executive Summary párrafo 1.

⁶⁶ Laura den Ridder, Pieter Ruige and Maarten de Wilde. (18 de septiembre de 2023) *Fiscal Subsidies Aspirers Beware of the No Benefit Requirement in Pillar Two*. Kluwer International Tax Blog. Sección 1. Disponible en: <https://kluwertaxblog.com/2023/09/18/fiscal-subsidies-aspirers-beware-of-the-no-benefit-requirement-in-pillar-two/>

En lo que se refiere a los Territorios Históricos, ante la ausencia de transposición de la Directiva (UE) 2022/2523 por parte del estado español⁶⁷ y de la obligatoria concertación con el País Vasco que, en su caso, la misma requiera, tendremos aún que esperar para saber cómo se verán afectados sus sistemas fiscales por la implementación del impuesto mínimo. A este respecto, recordemos que el 23 de marzo de 2023 España abrió el trámite de consulta pública previa⁶⁸ para el inicio de la tramitación de la ley nacional de adaptación de la Directiva (UE) 2022/2523. Sin embargo, por razones evidentes, ya que cuando se escriben estas líneas han pasado apenas unos días desde que se formase Gobierno en España y tuviera lugar la sesión de apertura de la XV Legislatura, no hemos tenido todavía oportunidad de conocer los detalles concretos en los que se materializará la adaptación de la normativa española a los preceptos del Pilar 2.

No obstante, recientemente hemos ganado algo de claridad sobre los términos en los que se reflejarán las reglas GloBE dentro de la Unión Europea, ya que en la reunión del ECOFIN del 9 de noviembre de 2023, se emitió una declaración recogiendo el hecho de que las directrices para la implementación del Pilar 2 que han sido publicadas por la OCDE en diciembre de 2022, febrero de 2023 y julio de 2023, son compatibles con la Directiva (UE) 2022/2523⁶⁹, un asunto que había suscitado bastantes dudas hasta ese momento.

En cuanto a qué cambios específicos van a producirse en la imposición global de cara al futuro estamos ante un escenario incierto. Más allá de las adaptaciones de los beneficios fiscales ya existentes que puedan tener lugar, es muy probable que veamos surgir nuevas fórmulas de incentivación que afecten lo menos posible a la ETR y que tengan como objetivo tanto atraer la inversión como el fomento de aquellas actividades cuya realización se considere merecedora de ser promovida por parte de cada jurisdicción. Esto podría tener como consecuencia que se pase de la llamada *race to the bottom* en el área de la fiscalidad a una carrera en la concesión de subvenciones, pero en todo caso, y como bien dice el dicho, cuando llegemos a ese río cruzaremos ese puente.

⁶⁷ A diciembre de 2023, fecha de cierre de los presentes comentarios.

⁶⁸ Documento sometido a consulta pública previa sobre la transposición al Derecho español de la Directiva (UE) 2022/2523 del consejo de 15 de diciembre de 2022 relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la unión. (6/3/2023). Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/transposicion-directiva-2022-2523-pilar-2.pdf> (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

⁶⁹ Council of the European Union. Two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy- Council statement. (30 de octubre de 2023) <https://www.consilium.europa.eu/media/67850/st14732-re01-en23.pdf> (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

El régimen de ventanilla única en el IVA desde la perspectiva del País Vasco

Gorka Pereda de Lozar

Jefe del Servicio de Política Fiscal - Departamento de Hacienda y Finanzas.
Diputación Foral de Bizkaia

Abstract: Mediante el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril se materializa en el ámbito estatal la transposición de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, incluyendo importantes modificaciones en el ámbito de la tributación de las entregas de bienes que, adquiridos por consumidores finales, generalmente a través de internet y plataformas digitales, son enviados por el proveedor desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero, y las prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios no establecidos.

A través de este artículo se analiza la trasposición de la citada normativa comunitaria en los Territorios Históricos, tomando como referencia la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia. Expuestos los diferentes acuerdos adoptados en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico y las modificaciones del texto del Concierto derivadas de aquellos, se destacan los aspectos relevantes de la concertación del régimen de ventanilla única en el País Vasco, tanto desde el punto de vista tributario como financiero.

Expuestas las conclusiones a las que se llega después de analizar la incidencia de tales regímenes en la gestión del IVA, y destacar la tendencia a la localización en destino de las operaciones a efectos del tributo, se determina la necesidad de poner en alerta a las instituciones forales para al menos intentar que los órganos comunitarios tengan en cuenta las peculiaridades territoriales existentes en nuestro ámbito y sea ingresado en aquellas el IVA ajustado al consumo efectivamente realizado.

Abstract: Apirilaren 27ko 7/2021 Errege Lege-dekretuaren bidez, estatuaren esparruan Kontseiluaren 2017ko abenduaren 5eko 2017/2455 (EB) Zuzentarauaren transposizioa gauzatu da —zuzentarau horren bidez, 2006/112/EE Zuzentaraua eta 2009/132/EE Zuzentaraua aldatzen dira, zerbitzuak emateko eta ondasunak urrunetik saltzeko balio erantsiaren gaineko zergari buruzko betebeharrak jakin batzuei dagokienez—, eta transposizio horrek aldaketa handiak dakartza ondasun-emate batzuen tributazioaren eremuan, hain zuzen ere azken kontsumitzaileak normalean Internet eta plataforma digitalen bidez erosi eta hornitzaileek beste estatu kide batetik edo hirugarren herrialde edo lurralde batetik bidaltzen dituzten ondasun-emateen tributazioan, bai eta ezarrita ez dauden enpresaburuek azken kontsumitzaileei ematen dizkieten zerbitzuen tributazioan ere.

Artikulu honen bidez lurralde historikoetan egin den Europar Batasuneko aipaturiko araudiaren transposizioa aztertzen da, eta Bizkaiko Lurralde Historikoko araudia hartzen da erreferentziatzat. Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoaren baitan hartutako erabakiak eta horietatik eratorritako Itunaren testuaren aldaketak azaldu ostean, Euskal Autonomia Erkidegoan egin den leihatila bakarraren araubidearen hitzarmenaren alderdi garrantzitsuak nabarmentzen dira, tributu-arloko zein finantza-arloko ikuspuntutik.

Aipaturiko araudiek BEZaren kudeaketan duten eragina aztertu ostean lortutako ondorioak azaldu eta tributuari dagokionez eragiketarako destinoan lokalizatzeko joera azpimarratu ostean, ondorioztatu da beharrezkoa dela foru-erakundeei ohartaraztea; gutxienez saiatzeko Europar Batasuneko organoek aintzat izan ditzatela gure esparruan dauden lurralde-berezitasunak eta horietan benetan egindako kontsumora egokituta BEZa sar dadila.

Sumario:

1. Introducción. 2. Concertación del IVA: desde la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, de adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Impuesto sobre el Valor Añadido hasta la Ley 1/2022, de 8 de febrero, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. 3. Los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios. 4. Concertación del IVA en el comercio electrónico. 5. Aspectos relevantes de la concertación del IVA OSS. 6. Conclusiones.

1. Introducción

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se introdujo por primera vez en Europa en Francia, en 1954. Posteriormente, en 1967, los Estados miembros que pertenecían a la Comunidad Económica Europea en aquel momento acordaron sustituir sus sistemas nacionales de imposición sobre el volumen de negocios por un sistema común de imposición indirecta.

Debemos partir de la premisa básica de que el IVA es un impuesto armonizado en la UE, de tal forma que las legislaciones de los Estados miembros deben adaptar su normativa a las Directivas y demás normas comunitarias que desarrollan el impuesto.

En este sentido, la pieza más importante de la legislación europea a efectos de IVA es la Sexta Directiva, de 17 de mayo de 1977 (Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977), mediante la cual se estableció una cobertura uniforme a efectos de este impuesto en la Comunidad Europea. Esta Directiva ha sufrido diversas modificaciones desde entonces, siendo la más importante y, por ende, la pieza esencial de la legislación comunitaria en materia de IVA, la Directiva 2006/112/CE, de 26 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que entró en vigor el 1 de enero de 2007. Esta última Directiva procedió a la refundición de la Sexta Directiva mencionada con motivo de nuevas modificaciones llevadas a cabo, en aras de la claridad y la racionalización, derogando la Directiva 77/388/CEE y la Directiva 67/227/CEE.

A su vez, la Directiva 2006/112/CE ha sido modificada en varias ocasiones, siendo la más reciente la llevada a cabo en el año 2022 para prorrogarse el período de aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo y del mecanismo de reacción rápida por otro período limitado de tiempo hasta el 31 de diciembre de 2026, a fin de permitir que tengan lugar las negociaciones en el Consejo sobre el régimen definitivo del IVA y que se sigan desarrollando en el ínterin normas de información modernizadas e instrumentos para combatir la evasión fiscal.

Sin perjuicio de lo anterior, y por ser el objeto del presente trabajo, se debe hacer mención especial a la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes.

Efectivamente, durante la evaluación de los regímenes especiales aplicables a la tributación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o de los servicios prestados por vía electrónica, introducidos el 1 de enero de 2015 a través de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, se detectaron una serie de ámbitos que debían de mejorarse, y todas esas mejoras se introdujeron por la citada Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017 a partir del 1 de julio de 2021, mejoras entre las que destaca por su trascendencia el sistema de ventanilla única en el IVA, conocido como IVA OSS.

2. Concertación del IVA: desde la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, de adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Impuesto sobre el Valor Añadido hasta la Ley 1/2022, de 8 de febrero, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La base de la concertación de los tributos entre el Estado y los Territorios Históricos se encuentra en la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española de 1978 que establece:

“La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.”

El Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, supuso la materialización dentro del ordenamiento jurídico de la actualización de los derechos históricos de los territorios forales, dedicando el Título III (artículos 40 a 45) a la materia de Hacienda, que, junto con otras disposiciones del propio Estatuto, constituyen los principios y bases del Concierto Económico.

Conviene resaltar la doble vertiente tributaria y financiera del Concierto Económico. En la primera se define el marco en el que se determinan las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco y en la segunda, dedicada a las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco, destaca la figura del Cupo como contribución del País Vasco al sostenimiento de las cargas generales del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma Vasca.

Sin ánimo de ahondar en el origen histórico del Concierto Económico, en lo que atañe al IVA, se debe hacer mención a la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, de adaptación del Concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Impuesto sobre el Valor Añadido, y es que como señalaba su exposición de motivos, *“la incorporación del Impuesto sobre el Valor Añadido al sistema tributario estatal constituye, sin duda, una reforma sustancial del ordenamiento jurídico tributario del Estado que afecta a algunos de los tributos concertados, como son, fundamentalmente, el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, el Impuesto sobre el Lujo y los Impuestos Especiales. Esta situación obliga, pues, a la adaptación del Concierto Económico al Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que éste sustituye a los impuestos antes reseñados que desaparecen del sistema tributario del Estado y, por ende, del sistema tributario de los territorios históricos.”*

En consecuencia, en los artículos 27, 28, 29, 39 (número 1), 51 (número 1) y disposición transitoria quinta del entonces vigente Concierto, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, se introdujeron las pertinentes modificaciones para dar cabida a la normativa de aplicación, administración competente para la exacción, gestión del impuesto, competencias de la Junta Arbitral y ajustes en la recaudación del IVA.

Posteriormente, mediante la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, se modificó el Concierto Económico en el ámbito del IVA para adecuarlo a los nuevos términos en los que se había concertado el Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, va a ser a través de la Ley 11/1993, de 13 de diciembre, cuando se acomete una reforma más profunda en la concertación del tributo, todo ello, de acuerdo con el proceso de armonización fiscal en el ámbito de la Comunidad Económica Europea que dio lugar a una nueva regulación del IVA, la cual se incorporó en el ámbito estatal en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

Por último, en lo que atañe al Concierto de 1981, es necesario hacer referencia a la Ley 38/1997, de 4 de agosto, que modificó en varios aspectos la concertación del tributo, y la Ley 25/2001, de 27 de diciembre, que, dada la previsión de duración del Concierto hasta 31 de diciembre de 2001, determinó que se aplicaría en todos sus términos durante el año 2002, hasta la aprobación de un nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La aprobación del Concierto Económico en 2002, por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, introdujo cambios notables en el sistema, siendo el más importante la supresión del plazo de vigencia temporal, pasando a tener duración indefinida, al objeto de insertarlo en un marco estable que garantizara su continuidad al amparo de la Constitución y el Estatuto de Autonomía.

En lo que incumbe al IVA, además de prever que es un tributo concertado que se regiría por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, con posibilidad de 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, establece en su artículo 27 las reglas de exacción del tributo. Así, los sujetos pasivos que operasen exclusivamente en territorio vasco tributarían íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales, y los que lo hicieran exclusivamente en territorio común a la Administración del Estado.

Ahora bien, cuando un sujeto pasivo operase en territorio común y vasco tributaría a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, de acuerdo con los criterios de localización de las operaciones que se establecían en el artículo 28.

Sin perjuicio de lo anterior, los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 6 millones de euros tributarían, en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectuasen sus operaciones a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal estuviera situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal lo estuviera en el País Vasco.

En 2007, la Ley 28/2007, de 25 de octubre, produjo una modificación parcial del Concierto al objeto de introducir la concertación de la tributación de los grupos de IVA y elevar la cifra de volumen de operaciones de los puntos de conexión en el Impuesto de Sociedades y en el IVA a 7 millones de euros, entre otras medidas.

Posteriormente, a través de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, en el Impuesto de Sociedades e IVA se actualiza la cifra de umbral de volumen de operaciones para exigir el impuesto, que pasó de 7 a 10 millones de euros, de forma que se simplifica para las pequeñas empresas la tributación a una única administración. Además, se atribuye a los Territorios Históricos en ambos impuestos la competencia sobre contribuyentes que, teniendo su domicilio fiscal en territorio común, hubieran realizado en aquellos el 75% o más de su volumen de operaciones, eliminando, de esta forma, la anomalía por la que estos contribuyentes solo tributaban en los citados Territorios si realizaban todas sus operaciones en territorio foral.

En 2021, mediante acuerdo alcanzado por la Comisión Mixta del Concierto Económico, celebrada el 29 de julio, se pactó una nueva modificación del Concierto Económico, plasmado en la Ley 1/2022, de 8 de febrero, con el objetivo concertar las dos figuras impositivas que estaban pendientes, que son los impuestos sobre Transacciones Financieras, sobre determinados Servicios Digitales, así como los nuevos regímenes de ventanilla única del IVA (OSS), concertación esta última en la que se ahondará con posterioridad.

Por último, las reformas del Impuesto sobre el Valor Añadido, llevadas a cabo para transponer las Directivas comunitarias que modificaron este impuesto con el objeto de modernizar y simplificar la tributación del comercio electrónico transfronterizo, y del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, así como la concertación del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables,

han motivado que resulte necesario adecuar el mecanismo del ajuste a consumo en el Impuesto sobre el Valor Añadido y regular los métodos de ajuste a consumo del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, lo que se ha articulado mediante la Ley 9/2023, de 3 de abril.

3. Los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios.

Los nuevos regímenes especiales de IVA suponen una evolución del régimen MOSS o de mini ventanilla única de IVA que permitía declarar en un solo país de la UE el IVA de servicios digitales (los prestados por vía electrónica, los de televisión y radiodifusión) en operaciones empresario-consumidor a consumidores en otros estados miembros.

Efectivamente, la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, introdujo una serie de novedades en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Así, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, se introdujeron, entre otras, unas nuevas reglas de localización aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, prestados a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, aplicables a partir de 1 de enero de 2015. A partir de dicha fecha, todos los servicios de telecomunicación, de radiodifusión y televisión y electrónicos tributarían en el estado miembro de establecimiento del destinatario, tanto si este es un empresario o profesional o bien una persona que no tenga tal condición, y tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la Comunidad o fuera de esta.

Todo lo anterior se complementaba con un nuevo régimen especial aplicable a los empresarios o profesionales que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional, actuando como tal, y que estén establecidas en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual. Este nuevo régimen se aplicaba de forma diferente para los empresarios que prestaban los servicios no establecidos en la Comunidad y para los establecidos en aquella, pero en estado diferente al de consumo.

Recientemente, el artículo décimo del Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores, ha modificado la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para incorporar las modificaciones derivadas de la transposición de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes.

De forma adicional, se aprueba el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real De-

creto 1619/2012, de 30 de noviembre, y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

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

Por otra parte, para reducir las cargas administrativas y facilitar la recaudación del Impuesto, se introducen en el Capítulo XI del Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, tres nuevos regímenes especiales de ventanilla única a los que pueden opcionalmente acogerse los empresarios y profesionales, generalmente no establecidos en el Estado miembro donde quedan sujetas las operaciones para la declaración y liquidación del IVA devengado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales establecidos en la Comunidad.

Las principales modificaciones introducidas por los citados Real Decreto-ley y Real Decreto, son las siguientes:

1. La modificación del régimen comunitario de ventas a distancia mediante la creación de una nueva categoría de entrega de bienes: las ventas intracomunitarias a distancia. El nuevo régimen implica la tributación en destino de las ventas intracomunitarias a particulares, excepto las efectuadas por las microempresas establecidas en un único Estado miembro que realicen ventas intracomunitarias a particulares de otros Estados miembros de forma ocasional, que tributarán en el Estado miembro de establecimiento hasta alcanzar el límite de 10.000 euros (IVA excluido) y en el Estado miembro de consumo una vez rebasado el límite anterior, con la posibilidad de optar por la tributación en destino aún no superado el límite.
2. La implantación de un régimen especial de naturaleza similar al régimen comunitario de ventas a distancia para las ventas de bienes importados de países o territorios terceros, que incorpora una exención en la importación de aquellos bienes por los que el sujeto pasivo se acoja al nuevo régimen de importación que se crea.
3. Se elimina la exención del IVA a la importación para bienes de escaso valor.
4. La implicación de las plataformas digitales en la recaudación del IVA devengado en determinadas ventas a distancia de bienes importados y ventas localizadas en el interior de la Comunidad. Para ello, se introducen las modificaciones necesarias para considerarlas sujetos pasivos en determinadas operaciones en las que intervengan en las que se considerará que reciben los bienes del proveedor y los entregan al consumidor final. Con objeto de evitar una doble imposición, la entrega del proveedor a la plataforma estará exenta y dará derecho a deducir.
5. La unificación del límite determinante de la tributación en destino de las ventas intracomunitarias a distancia y de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y prestados por vía electrónica efectuadas o prestados por las microempresas establecidas en un único estado miembro.

Las modificaciones precedentes se completan con la ampliación de los regímenes de ventanilla única, mediante la sustitución de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, por los siguientes:

1. El régimen exterior de la Unión, aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales.

2. El régimen de la Unión, aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las entregas interiores de bienes realizadas en las condiciones previstas en el artículo 8 bis.b) de la Ley del IVA.
3. El régimen de importación, aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros.

Como consecuencia de los cambios anteriores, la "Mini Ventanilla Única" pasa a denominarse "Ventanilla Única" o "One-Stop Shop" (OSS) y se crea la "Import One-Stop Shop" (IOSS), pasando a incluirse en la ventanilla única, además de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y los prestados por vía electrónica a consumidores finales, las siguientes operaciones:

1. Las ventas intracomunitarias a distancia de bienes.
2. Las ventas a distancia de bienes importados.
3. Todos los servicios prestados a consumidores finales por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad.
4. Todos los servicios prestados a consumidores finales por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo.
5. Las entregas de bienes localizadas en el interior de la Comunidad cuyo sujeto pasivo sea una interfaz electrónica.
6. Los nuevos regímenes se completan con la introducción de una modalidad especial para la declaración y pago de las importaciones efectuadas por aquellos empresarios o profesionales que, cumpliendo determinados requisitos y teniendo derecho a acogerse al régimen de importación, no se acojan al mismo.

4. Concertación del IVA en el comercio electrónico.

La Exposición de Motivos de la Ley 1/2022 por la que se modifica el Concierto Económico señala que *la Comisión Europea ha llevado a cabo una ambiciosa reforma del Impuesto sobre el Valor Añadido en la que, atravesando diversas fases, ha tratado de diseñar un sistema compatible con un mundo cambiante y globalizado en el que las decisiones de consumo y la provisión de bienes y servicios dejan de ser locales y nacionales, a medida que la economía y los propios consumidores se han adaptado a un entorno cada vez más digital. La reforma está encaminada a modernizar y simplificar el Impuesto sobre el Valor Añadido del comercio electrónico transfronterizo y sus pilares se basan en la reforma del régimen comunitario de ventas a distancia, la aplicación del mecanismo de ventanilla única, así como la igualdad de trato y tributación para proveedores comunitarios y de fuera de la Unión, lo que ha exigido la transposición de diversas directivas europeas por los Estados Miembros y requiere, asimismo, su traslación a las normas forales en el marco del Concierto Económico.*

Como se ha señalado en las líneas anteriores, los nuevos regímenes especiales de IVA (régimen de la Unión, exterior de la unión e importación) tienen carácter opcional y suponen una evolución del régimen MOSS o de mini ventanilla única de IVA que permitía declarar en un solo país de la UE el IVA de servicios digitales (los prestados por vía electrónica, los de televisión y radiodifusión) en operaciones empresario-consumidor a consumidores en otros estados miembros.

En los territorios forales, tomando como referencia el de Bizkaia, la trasposición de la citada normativa se realizó mediante el Decreto Foral Normativo 1/2015, de 2 de febrero por el que se modificaron entre otras normas, la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor añadido.

Pero ¿cómo se articuló la concertación de este nuevo régimen especial en el ámbito del IVA?

La trasposición de la anterior normativa hacía necesario el establecimiento de un punto de conexión específico en el Concierto Económico que determinara la competencia para la exacción del Impuesto asociada a este régimen especial.

Sin embargo, y ante la ausencia de una regulación en el Concierto en el momento de entrada en vigor del régimen IVA MOSS, el artículo 2 de la Orden Foral 2393/2014, de 5 de diciembre, de aprobación del modelo 034, estableció la obligación de presentar dicho modelo, a los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, en el sentido del artículo 369 bis.1) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, acogidos o que deseen acogerse al régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, cuando debieran optar u optaran por el Territorio Histórico de Bizkaia como lugar de identificación, por tener en el mismo la sede de su actividad económica o uno o varios establecimientos permanentes.

En consecuencia, en Bizkaia, así como en los otros dos territorios forales, se recaudó a través del modelo 368 el IVA de estas operaciones cuando el empresario acogido a este nuevo régimen se hubiera identificado en Bizkaia, por tener en el mismo la sede de su actividad económica o uno o varios establecimientos permanentes. Como se señalará más adelante, es el acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto de 29 de julio de 2021 el que determina la regularización entre Administraciones de los importes correspondientes al IVA MOSS devengados desde el 1 de enero de 2015 hasta el 30 de junio de 2021 y recaudados por las instituciones forales.

Posteriormente, las primeras medidas contenidas en la Directiva (UE) 2017/2455, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2019, fueron incorporadas al ordenamiento interno de Bizkaia por el Decreto Foral Normativo 3/2018, de 9 de octubre, que supuso la modificación de las reglas de tributación de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión para reducir las cargas administrativas y tributarias que suponía para las microempresas establecidas en un único Estado miembro que prestan estos servicios de forma ocasional, tributar por estas operaciones en el Estado miembro de consumo. En este sentido, se estableció un umbral común a escala comunitaria de hasta 10.000 euros anuales que permitía que mientras no se superase dicho importe los servicios estarían sujetos al IVA del Estado miembro de establecimiento del prestador.

La trasposición de la segunda parte de la Directiva 2017/2455, cuyas normas son de aplicación desde el 1 de julio de 2021, se realizó a través del Decreto Foral Normativo 5/2021, de 15 de junio, incluyendo en la Norma Foral 7/1994, todos los aspectos de la nueva regulación traspuesta al ordenamiento de territorio común mediante el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril.

A este respecto, cabe señalar que, a diferencia de lo que ocurrió con el IVA MOSS, en este caso, y dado el auge del comercio electrónico, la concertación del tributo se ha producido con mayor celeridad cuando se gravan las operaciones incluidas en los regímenes especiales.

En este sentido, mediante Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto de 29 de julio de 2021, se vino la modificación de los artículos 27 y 29 del Concierto para dar cabida a la concertación del IVA cuando grava este tipo de operaciones.

Por Ley 1/2022, de 8 de febrero, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco se da nueva redacción a los artículos 27 y 29 para introducir el acuerdo primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 29 de julio de 2021.

Asimismo, y en el plano financiero, el Acuerdo establece:

- el criterio para la atribución de las cuotas correspondientes a las operaciones incluidas en los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios,
- la transferencia a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los ingresos recaudados por las Haciendas Forales en su actuación como ventanilla única,
- la transferencia a la Hacienda General del País Vasco de las cuotas de IVA ingresadas por todos los Estados miembros de la Unión Europea en su condición de Estado miembro de identificación y que correspondan a España como Estado miembro de consumo en la parte atribuida a las Administraciones de territorio foral,
- la adaptación de las relaciones financieras reguladas en el artículo 53 de Concierto Económico y en artículo 14 de la Ley 11/2017 de 28 de diciembre por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2017-2021, en el caso de que no fuera posible determinar la parte de ingresos atribuida a las Administraciones de territorio foral, de acuerdo con lo dispuesto en el Acuerdo Quinto sobre el criterio para la atribución de cuotas
- y la regularización entre Administraciones de los importes correspondientes al IVA MOSS devengados desde el 1 de enero de 2015 hasta el 30 de junio de 2021.

5. Aspectos relevantes de la concertación del IVA OSS.

Elementos tributarios

La Ley 1/2022, de 8 de febrero, modifica los artículos 27 y 29 del Concierto Económico para dar cabida al nuevo régimen de IVA OSS, aunque de manera parcial, como se verá, ya que no acoge la totalidad de los regímenes.

En lo que respecta al artículo 27 se introduce un apartado 7 con el siguiente literal:

La exacción del Impuesto correspondiente al régimen especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a determinadas entregas interiores de bienes facilitadas a través de una interfaz digital y al régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, caracterizados por la tributación en destino e instrumentalizados mediante el mecanismo de ventanilla única, cuando España sea el Estado miembro de identificación, corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral que ostente la competencia inspectora sobre los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto que hayan optado por la aplicación de dichos regímenes, de acuerdo con las reglas establecidas en el apartado Seis del artículo 29.

No obstante, cuando en el régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros se hubiese designado intermediario, la exacción del Impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral que ostente la competencia inspectora sobre los intermediarios designados, de acuerdo con las reglas establecidas en el apartado seis del artículo 29.

De la citada regulación se deduce:

- El ámbito de aplicación es el régimen especial regulado en el capítulo VI del Título IX de la Norma Foral del IVA:
 - *servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado*

miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales.

- *ventas a distancia intracomunitarias de bienes.*
 - *determinadas entregas interiores de bienes facilitadas a través de una interfaz digital: si la plataforma es considerada sujeto pasivo*
 - *ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros.*
- España debe ser el Estado de identificación de los empresarios que hayan optado por el régimen.
- Deben tratarse de empresarios establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, por lo que se puede concluir que queda fuera de la concertación el régimen de IVA OSS para empresarios no establecidos en el TAI, salvo que se trate de empresarios no establecidos que, acogidos al régimen de importación, hubieran nombrado intermediario sobre el que las instituciones forales ostentan competencia inspectora.
- El criterio delimitador de la competencia exaccionadora es el de la competencia inspectora sobre esos empresarios de acuerdo con el artículo 29 del Concierto Económico.
- 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.
 - 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.
 - En el régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros se hubiese designado intermediario, la exacción del Impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral que ostente la competencia inspectora sobre los intermediarios designados.

Asimismo, y en el plano de las obligaciones formales, en el artículo 29 del Concierto se introduce un apartado diez en el que se establece que *cuando la exacción del Impuesto corresponda a las Diputaciones Forales, en los regímenes especiales y según los términos previstos en el apartado siete del artículo 27, los empresarios o profesionales a que hace referencia dicho apartado que se acojan a dichos regímenes especiales, cumplirán ante la Diputación Foral correspondiente las obligaciones formales y materiales que se deriven de los mismos, sin perjuicio de los flujos de información y fondos que correspondan entre Administraciones.*

En consecuencia, y a modo de resumen, un empresario establecido en el Territorio de aplicación del impuesto que quiera optar por tributar de acuerdo con este régimen especial deberá presentar la declaración de alta, así como las autoliquidaciones del tributo cuando la Administración foral tenga la competencia inspectora sobre el mismo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 29 del Concierto Económico.

Asimismo, y de acuerdo con lo anterior, no serán objeto de autoliquidación en los Territorios Históricos las cuotas devengadas en este régimen cuando nos encontremos ante empresarios no establecidos en cualquiera de los tres regímenes de ventanilla única, salvo en el caso de no establecidos dados de alta en el régimen de importación y hayan designado un intermediario cuya competencia inspectora sea ostentada por una Administración foral.

Elementos financieros.

Con carácter previo se debe señalar que la gestión tributaria del IVA y el establecimiento de los puntos de conexión citados anteriormente hace que no se produzca una matemática correspondencia entre el lugar donde se producen los hechos económicos objeto del tributo y el lugar donde deben cumplirse las obligaciones materiales que derivan de tales hechos.

Es decir, el lugar donde se realiza la producción de bienes y servicios no guarda correspondencia real con el territorio donde se producen los hechos económicos que dan lugar a la imposición, como puede ser el consumo o la inversión.

Entonces, el inconveniente desde el punto de vista financiero subyace en la discrepancia entre la recaudación que se obtiene en función del punto de conexión y la recaudación que hipotéticamente es imputable al hecho económico que soporta la tributación.

En el IVA el supuesto económico gravado es el consumo, ya que no hay que olvidar que el que soporta el tributo en última instancia es el consumidor o consumidora. Sin embargo, el sujeto pasivo es quien realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios, ingresando en Hacienda el impuesto correspondiente al valor por él añadido.

Si ambos sujetos coinciden en un mismo ámbito territorial, no hay discrepancia entre el hecho económico y el hecho imponible, pero la situación cambia cuando nos encontramos con que la operación afecta a agentes de diferente territorio tributario.

Por ello, el forzoso equilibrio que debe derivarse de las relaciones financieras derivadas del Concierto Económico, demanda que las haciendas forales dispongan de la recaudación del impuesto que se deriva del consumo de sus ciudadanos y ciudadanas.

En consecuencia, el capítulo II del Concierto Económico prevé la realización de un *ajuste financiero*, en función de unas variables de carácter macroeconómico, que midan el alcance del desequilibrio en términos generales.

Expuestos los aspectos financieros que desde el Concierto se prevén para el IVA, se deben realizar ciertas precisiones para adecuar tales términos en el IVA OSS.

En este contexto, el Acuerdo quinto de la CMCE de 29 de julio de 2021 prevé en términos generales que la atribución de las cuotas correspondientes a las operaciones incluidas en los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia cuando sea España el Estado miembro de consumo corresponderá a la Administración del territorio común o foral aplicando, dentro del territorio de aplicación del impuesto, los mismos criterios que se utilizan en el Derecho de la Unión para la determinación del Es-

tado miembro de consumo. Es decir, el IVA recaudado de los consumidores del País Vasco declarado bajo estos regímenes debería corresponder a los territorios forales.

Sin embargo, el sistema está preparado para que al Estado español llegue la información de los estados de identificación de forma unitaria para el conjunto del territorio de aplicación del IVA sin especificar el realizado en los Territorios Históricos, por lo que a priori no es factible establecer cuáles son las cuotas de IVA que corresponden a consumos realizados en los territorios forales.

Por ello, a pesar de señalar el apartado dos del acuerdo sexto de la CMCE citado, que la Administración del Estado procederá a ingresar en la Hacienda General del País Vasco la parte de dichos ingresos atribuida a las administraciones de territorio foral, de acuerdo con lo dispuesto en el Acuerdo Quinto sobre el criterio para la atribución de cuotas, en el apartado tres del mismo se prevé una adaptación de las relaciones financieras reguladas en el artículo 53 de Concierto Económico en el caso de que no fuera posible determinar la parte de ingresos atribuida a las Administraciones de territorio foral, de acuerdo con lo dispuesto en el Acuerdo Quinto sobre el criterio para la atribución de cuotas.

En consecuencia, con efectos desde el 1 de julio de 2021, a la recaudación real del País Vasco por el Impuesto sobre el Valor Añadido se le añadirá el 6,875 por 100 de la recaudación (índice de consumo imputable al País Vasco) que corresponda al Estado español por su condición de Estado miembro de consumo, en relación con los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios, caracterizados por la tributación en destino e instrumentalizados mediante el mecanismo de ventanilla única.

En definitiva y al igual que en el ámbito de los derechos de importación, en el IVA OSS la capacidad recaudatoria de los Territorios Históricos es inexistente, ya que se desconoce el consumo real en el THB en relación con las operaciones localizadas en el TAI, y, en consecuencia, el necesario equilibrio que debe derivarse de las relaciones financieras derivadas del Concierto Económico, exige que las haciendas forales vascas dispongan de la recaudación del impuesto que se deriva del consumo de sus ciudadanos y ciudadanas en este ámbito.

En sentido inverso, el apartado uno del acuerdo sexto señala que cuando, según lo dispuesto en el apartado Siete del artículo 27 del Concierto Económico, la exacción del Impuesto correspondiente al régimen especial, corresponda a las Haciendas Forales, éstas procederán a ingresar en la AEAT el importe de las cuotas obtenidas en relación con los referidos regímenes y ello para que en aplicación de lo previsto en la normativa comunitaria, el estado español remita las sumas a los estados de consumo.

6. Conclusiones.

Respecto del régimen de IVA OSS:

El IVA OSS es un sistema que simplifica en gran medida las obligaciones en materia de IVA para los vendedores de bienes y los proveedores de servicios a consumidores de toda la UE, ya que les permite:

1. Registrarse electrónicamente a efectos del IVA en un único Estado miembro para todas las ventas a distancia de bienes dentro de la UE y para las prestaciones de servicios realizadas por una empresa o profesional a un consumidor y, por lo tanto, evitar el registro a efectos del IVA en varios Estados miembros;
2. Declarar y pagar el IVA adeudado sobre todas estas entregas de bienes y prestaciones de servicios en una única declaración electrónica;
3. Trabajar con la administración fiscal de su propio Estado miembro y en su propio idioma, incluso si sus ventas son transfronterizas.

Todo lo anterior complementa a otro principio sobre el que pivota el sistema que es el de localización en destino de las operaciones incluidas en el régimen, con carácter general.

Recientemente, la Comisión Europea ha publicado un plan de acción, denominado *VAT in the Digital Age (ViDA)*, para adaptar el actual marco legislativo del Impuesto sobre el Valor Añadido conforme a la nueva realidad económica digital, que ha resultado en una propuesta de modificación de la Directiva de IVA europea.

El principal objetivo de esta propuesta es garantizar el correcto funcionamiento del mercado único europeo y combatir el fraude fiscal en el IVA, concretamente en las operaciones intracomunitarias. Se pretende una mejora en las obligaciones de comunicación de la información relacionadas con este Impuesto, estableciendo un marco que ayude a los distintos Estados Miembros a combatir el fraude fiscal intracomunitario.

No obstante, el plan ViDA también busca implantar un trato igualitario entre los operadores tradicionales y los digitales y prevé nuevas simplificaciones que pretenden reducir costes de cumplimentación a las empresas.

En este sentido, el plan de acción ViDA se compone de tres partes fundamentales:

Información digital y facturación electrónica:

La introducción de la facturación electrónica y el requisito de notificación digital para todas las entregas intracomunitarias entre empresas pretende detectar rápidamente el fraude del IVA intracomunitario y hacer un seguimiento de las operaciones realizadas. Se propone la creación de un suministro de información digital que recoja las operaciones intracomunitarias realizadas entre empresas que deberá ser reportado por las entidades que realicen estas operaciones.

Por otro lado, para un mejor control de estas operaciones intracomunitarias, la facturación electrónica será el sistema por defecto impuesto por los Estados Miembros.

La economía de plataformas:

Con el fin de garantizar la igualdad de condiciones desde el punto de vista del IVA para todos los operadores en los sectores del alquiler de alojamientos de corta duración y del transporte de viajeros, con efectos a partir de enero de 2025, se propone introducir la figura del “proveedor asimilado” para las plataformas digitales que actúan como intermediarios en la prestación de estos servicios, quedando obligadas a repercutir el correspondiente IVA en aquellas operaciones en las que el verdadero proveedor del servicio no esté obligado a la repercusión del impuesto.

De este modo, en el momento de la prestación del servicio de alojamiento de corta duración o de transporte de viajeros, se producirán dos operaciones. La primera de ellas será la prestada por el proveedor del servicio a la plataforma, donde no se repercutirá IVA. La segunda, la prestada por la plataforma digital que actúa de intermediario al cliente final, donde la plataforma repercutirá el correspondiente IVA para su posterior ingreso a la Administración. Cabe señalar que la plataforma deberá llevar un registro que permita a la Administración el control de estas operaciones.

Registro único del IVA:

Como hemos comentado, el plan de acción ViDA también pretende reducir los costes de cumplimiento del IVA y la carga administrativa del comercio transfronterizo en la Unión Europea. Para ello, la Comisión Europea ha propuesto una serie de medidas donde destacan:

1. la ampliación de la aplicación del Régimen OSS (ventanilla única) para cubrir las entregas de bienes entre empresas y consumidores, incluyendo los suministros domésticos, las entregas con instalación y montaje, las entregas de bienes a bordo de buques, aeronaves o trenes y el suministro de gas, electricidad calefacción y refrigeración,
2. la obligación de la aplicación de la inversión de sujeto pasivo para las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuando el proveedor no esté establecido y el comprador esté registrado a efectos de IVA en el país donde se adeuda el impuesto,
3. la creación de un nuevo régimen especial facultativo para las transferencias de bienes, por el cual la adquisición de dichos bienes estará exenta de IVA, y
4. la ampliación de las operaciones por las cuales las plataformas digitales se consideran que han suministrado los bienes cuando intermedien en sus ventas. La ampliación incluye las entregas de bienes a clientes finales dentro de la UE realizadas por empresas de la UE que operan en la plataforma y las entregas a otras empresas.

Con este conjunto de medidas la Comisión Europea busca la adaptación del IVA a las nuevas realidades económicas con una serie de medidas que ayudarán a los Estados Miembros a abordar el déficit recaudatorio de manera más eficiente, permitiendo, a su vez, una simplificación de las obligaciones de cumplimiento del IVA, ahorrando los correspondientes gastos asociados a los operadores.

Por último, cabe señalar que dentro del programa de la Presidencia española del Consejo de la Unión Europea desde el 1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2023 se recoge expresamente que *se acelerarán expedientes en el ámbito de la imposición societaria e indirecta y de aduanas, con el objetivo de simplificar las cargas de ciudadanos y empresas, y luchar contra la evasión y elusión fiscal.*

Respecto de la concertación del IVA OSS:

Hay que reconocer la peculiaridad del régimen OSS en el IVA, que como reiteradamente se ha señalado permite registrarse en un Estado y declarar todo el IVA del régimen en un Estado independiente de donde se haya localizado la operación. Así, en el caso de los Territorios Históricos del País Vasco, se recaudará el IVA OSS cuando el empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto se haya registrado en España y la competencia inspectora corresponda a Álava, Bizkaia o Gipuzkoa, de acuerdo con el artículo 27 del Concierto Económico.

Ahora bien, este no es un IVA que corresponda a los territorios forales como ingreso tributario, sino que de acuerdo con la normativa comunitaria se debe remitir a los Estados miembros de consumo, lo que supone que el mismo deba transferirse a las instituciones de territorio común para realizar tal remisión.

Por otro lado, y en sentido inverso, la capacidad recaudatoria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa respecto del IVA OSS es nula, habida cuenta que los Estados en los que se identifican los empresarios que declaran las operaciones localizadas en el territorio español no envían tal información de forma que permita identificar lo que se corresponde con los consumos realizados en territorio vasco, por lo que al igual que en el caso del IVA a la importación se transfiere el 6,875% de la total recaudación en el Estado por el IVA OSS.

Efectivamente, la tendencia a la localización en destino de las operaciones debe poner en alerta a las instituciones forales para al menos intentar que los órganos comunitarios tengan en cuenta las pecu-

liaridades territoriales existentes en nuestro ámbito y sea ingresado en aquellas el IVA ajustado al consumo efectivamente realizado.

En este sentido, la voluntad de lograr una recaudación del tributo adecuada al consumo y el firme compromiso de combatir el fraude fiscal en el ámbito del IVA, ha llevado a las instituciones vascas a tomar parte activa en los foros en los que se están debatiendo actualmente las bases sobre las que va a pivotar en el futuro el Impuesto, acudiendo a las reuniones periódicas del ECOFIN en Bruselas en las que se están perfilando los fundamentos del nuevo IVA en la era digital, en el marco de los acuerdos para la participación vasca en los grupos de trabajo del ECOFIN.

EAEko lehen sektoreko jarduera txikiei aplikatu dakiekeen tributua-araubidea: aukerak

Alberto Atxabal Rada

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Deusto

Abstract: Tamaina txikiko ustiapenetan nekazariak eta abeltzainek euren etekinak PFEZn aitortzen dituzte. Ez dute neurri handiagoko erakunderik sortzen, tamaina handiagoaren abantailak bilatzeko, kooperatiba bat eratu, alegia. Bi aukera horiek baloratu nahi dira: batetik, nekazaria edo abeltzaina bere kabuz ordaintzea PFEZ; eta bestetik, nekazaria edo abeltzaina batzea antzeko egoeran dauden beste nekazari edo abeltzainekin eta kooperatiba bat sortzea jarduera ekonomikoak aurrera eramateko, Sozietateen gaineko Zerga ordaindu eta kooperatiben araubide berezia aplikatuta. Artikulu honetan, ikuspegi fiskaletik, nekazaritza- eta abeltzaintza-ustiategi txikiei zergak ordaintzeko bi aukera horietatik onena zein den zehaztu nahi dugu.

Gako-hitzak: Kooperatiba; lehen sektorea; zergak; nekazaritza; abeltzaintza.

Abstract: Cuando se trata de explotaciones de pequeño tamaño los agricultores y ganaderos declaran sus rendimientos en el IRPF. No crean entidades de mayor tamaño para buscar las ventajas de una dimensión mayor, como es la constitución de una cooperativa. En el artículo se valoran dos opciones: por un lado, que el agricultor o ganadero pague el IRPF por sí mismo; y por otro, que el agricultor o ganadero se una con otros agricultores o ganaderos que se encuentren en una situación similar y que se cree una cooperativa para llevar a cabo actividades económicas, pagando el Impuesto de Sociedades y aplicando el régimen especial de cooperativas. En este artículo queremos determinar, desde el punto de vista fiscal, cuál de las dos opciones de tributación a las pequeñas explotaciones agrícolas y ganaderas es la mejor.

Palabras claves: Cooperativa; sector primario; impuestos; agricultura; ganadería.

Sumario:

1. Arauketa aplikagarria. 2. Erabiliko ditugun datuak. 3. Zuzeneko zenbatespen erraztua PFEZn. 4. Kooperatiben etekin gaineko zerga. 5. Nekazari eta abeltzainek ordaindu beharreko PFEZ. 6. Kooperatibak ordaindu beharreko zerga. 7. Ondorioak. 8. Bibliografia.

EAEko lehen sektoreko ustiapenak tamaina txikikoak dira, oro har. Tamaina horrek ere bere eragina dauka ustiapenetako titularrek aitortzen dituzten etekinetan, hain zuzen, pisu txikia baitute zergen bilketan. Adibidez, Bizkaian¹ PFEZren 2020ko aitortzenen datuak begiratuta, jarduera ekonomikoetako etekin aitortuen %0,90 izan ziren nekazaritza eta abeltzaintzako ustiapenena, eta batez beste aitortutako etekin positiboa 10.590 eurokoa izan zen. Halako tamaina txikia izanda, ustiapenetako titularrek euren etekinak PFEZn aitortzen dituzte, hau da, ez dute neurri handiagoko erakunderik sortzen tamaina handiagoaren abantailak bilatzeko. Artikulu honetan, ikuspegi fiskaletik, nekazaritza- eta abeltzaintza-ustiategi txikiei zergak ordaintzeko aukerarik onena zein den zehaztu nahi dugu, hots, zein den kostu fiskalik txikiena duena.

Bi aukera nagusi baloratu daitezke: batetik, nekazaria edo abeltzaina bere kabuz ordain ditzake ustiapeneko irabazien gaineko zergak; eta bestetik, nekazaria edo abeltzaina batu daiteke antzeko egoeran dauden beste nekazari edo abeltzainekin eta erakunde bat sor dezakete jarduera ekonomikoak aurrera eramateko, hots, kooperatiba bat sor dezakete nekazari eta abeltzain guztien ustiapenak batzeko. Bigarren kasu horretan, kooperatibak ustiapenetako sarrerak lortuko lituzke eta, era berean, ustiapenetako gastuak kenduko lituzke, hau da, kooperatibak ordeztuko lituzke nekazari eta abeltzainak eta horien ustiapenetako emaitza jasoko luke.

Esan bezala, lehen aukera nekazari edo abeltzain bakoitzak bere aldetik jardungo luke eta bere ustiapenaren irabaziak ala galerak lortuko lituzke. Kasu horretan, PFEZn banakako enpresari gisa ordaindu beharko luke ustiapenaren irabazien gaineko zerga, eta bere ustiapenaren tamaina txikia izango denez, zuzeneko zenbatespen erraztuaren modalitatean aitortu eta ordain dezake zerga, hori baita onurarik gehien dakarkion modua.

Kontrara, bigarren aukera nekazari eta abeltzain guztien artean kooperatiba bat sortzea izango litzateke, kooperatibak ustiapenetako sarrerak eta gastuak izan ditzan. Halakoetan, kooperatiba-sozietate bat eratzten denez, Sozietateen gaineko Zerga ordaindu beharko luke sozietateak bazkide kooperatibista guztien ustiapenen emaitzaren gainean; hori bai, kooperatiben araubide berezia aplikatu beharko luke.

1. Arauketa aplikagarria

Artikulu honetan Euskadiko egoera aintzat hartuko dugu eta, horrenbestez, Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako arauketa aplikatuko dugu. Ikusi dugunez, bi araudi aplikatu beharko genituzke, kasuak kasu. Enpresari individual moduan zergak ordainduz gero, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga aplikatu behar da; eta kooperatiba baten bidez jarduten badute, Sozietateen gaineko Zerga, kooperatiben araubide berezia aintzat hartuta. Hiru lurralde Historikoen arauketa aplikagarria aipatuko dugu, zergaz zerga. Egia esateko, hiru arauketa horiek ikuspegi formaletik ezberdinak badira ere, edukiari begiratuta ia-ia arau bera da. Hortaz, zerga baten hiru arauak aipatuko ditugu baina horien edukia berdina dela jakinda. Horrek esan nahi du lurralde baten arauketatik atera daitezkeen ondorioak zabaldu daitezkeela gainerako bi lurraldeetara, aldaketarik gabe.

Hasteko, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari dagokionez, Araban 33/2013 Foru Araua², azaroaren 27koa, eta 40/2014 Foru Dekretua³, abuztuaren 1ekoa, dira aplikagarri. Bizkaian, berriz, 13/2013 Foru Araua⁴, abenduaren 5ekoa, eta 47/2014 Foru Dekretua⁵, apirilaren 8koa. Eta amaitzeko, Gipuzkoan, 3/2014 Foru Araua⁶, urtarrilaren 17koa, eta 33/2014 Foru Dekretua⁷, urriaren 14koa. Hiru arauketak berdinak dira, ikusiko dugun moduan.

¹ Ikusi https://www.bizkaia.eus/documents/880307/5320456/memoria_2021.pdf/4e190427-41a6-38c8-dcd9-8c20a-682445c?t=1669716727019#page=180.

² Arabako Aldizkari Ofiziala, 140. zk., 2013ko abenduaren 9koa. Eranskina.

³ Arabako Aldizkari Ofiziala, 89. zk., 2014ko abuztuaren 8koa.

⁴ Bizkaiko Aldizkari Ofiziala, 238. zk., 2013ko abenduaren 13koa.

⁵ Bizkaiko Aldizkari Ofiziala, 76. zk., 2014ko apirilaren 23koa.

⁶ Gipuzkoako Aldizkari Ofiziala, 13. zk., 2014ko urtarrilaren 22koa.

⁷ Gipuzkoako Aldizkari Ofiziala, 198. zk., 2014ko urriaren 17koa.

Hurrenik, kooperatibei aplikatu dakiekeen arauketaren kasuan, ez dugu Sozietateen gaineko Zergaren araua aipatuko, ezpada kooperatiben araubide bereziaren arauketa. Izan ere, kooperatiba bati ez zaio berezitasunik aplikatzen Sozietateen gaineko Zergaren arauketa orokorrean; sarreraren eta gastuen arteko aldea ateratzen da zerga-oinarria zehazteko eta ajuste edo doikuntza fiskalak egin behar dituzten beste edozein sozietate motak bezala. Kooperatiben berezitasuna euren araubide berezian dago; horregatik, araubide berezi horren aipamena nabarmendu nahi dugu artikuluan. Arabaren kasuan, 16/1997 Foru Araua⁸, ekainaren 9koa, begiratu behar da. Bizkaiaren kasuan, 6/2018 Foru Araua⁹, abenduaren 12koa. Eta Gipuzkoaren kasuan, maiatzaren 22ko 2/1997 Foru Araua¹⁰. Berrito ere, aurreko zergan gertatu bezala, edukiari begiratuta, hiru arauketa horiek ia-ia berdinak dira.

2. Erabiliko ditugun datuak

Esan bezala, gure asmoa bi egoera konparatzea da, batetik, enpresari indibidualaren koste fiskala eta, bestetik, kooperatiba baten koste fiskala. Konparaketa, ordea, ez dugu alderdi teoriko hutsean egingo, ezpada zenbakiekin egin nahi dugu. Horretarako, nekazaritzako eta abeltzaintzako ustiapen batzuen sarrerak eta gastuak asmatuko ditugu, PFEZren nekazaritza eta abeltzaintzako ustiapenengatik batez beste aitortutako datuetan oinarrituta. Lehen aipatu dugun moduan, batez besteko irabazia 10.590 eurokoa izan da eta artikulua honetarako PFEZren mende egon litezkeen hamar egoera asmatu ditugu, harko antzeko irabazirik izanda.

Horiek horrela, hamar nekazaritza- eta abeltzaintza-ustiategi txiki daudela uste izango dugu. Horiek guztiak PFEZren mende egoteko modukoak dira, besteak beste, zortzietan nekazari indibidualen sarrerak eta gastuak asmatu ditugu, horietatik batek bere ustiapenean galerak dituela. Horiekin batera, ondasun-erkidego bat ere sartu dugu, pertsona fisikoek osatua, esaterako, senar-emazteak edo izatezko bikoteak osatutako erkidegoa. Eta hamargarrena izango litzateke ezkontidea kontratatzen duen nekazariarena. Ustiapen bakoitzerako sarrerak eta gastuak asmatu ditugu, esan bezala, batek soilik galerak dituela. Hurrengo taulan ustiapenak ageri dira euren sarrera eta gastuekin. Taula honetatik azken zutabearen datuak garrantzitsuak dira, kooperatibaren egoerarekin alderatu ahal izateko nekazari indibidual guztien artean lortutako emaitza.

Zerga-duna	Banakakoa	Banakakoa	Onda-sun-erkidegoa	Banakakoa	Banakakoa, ezkontidea kontratatuz	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	GUZTIRA
Sarrerak	48000	52000	97500	63000	101000	55000	140000	63000	105000	48000		772500
Gastuak	30000	32000	55500	40000	70000	40000	70000	39000	60000	50000		486500
Emaitza garbia	18000	20000	42000	23000	31000	15000	70000	24000	45000	-2000		286000

Iturria: egileak asmatutako datuak

3. Zuzeneko zenbatespen erraztua PFEZn

Nahiz eta Merkataritza zuzenbiderako nekazarien eta abeltzainen jardura merkataritzakoa ez izan, zergen ikuspegitik nekazariak eta abeltzainek lortzen dituzten errentak jardura ekonomikoaren etekinaren artean sartzen dira, zalantzarik gabe. Hortaz, goiko taulan aipatutako emaitza horiek PFEZn aitortu behar dituzte jardura ekonomikoaren etekin gisa. Dakigunez, eta lurralde erkidean gertatu aldera, gurean zuzeneko zenbatespena erabili behar da nahitaez jardura ekonomikoaren etekina kalkulatzeko, alegia, ez dago zenbatespen objektiborik. Alabaina, zuzeneko zenbatespenaren barruan, bi modalitate jaso dira:

⁸ Arabako Aldizkari Ofiziala, 68. zk., 1997ko ekainaren 18koa. Eranskina.

⁹ Bizkaiko Aldizkari Ofiziala, 249. zk., 2018ko abenduaren 28koa.

¹⁰ Gipuzkoako Aldizkari Ofiziala, 101. zk., 1997ko maiatzaren 30ekoa.

arrunta eta erraztua. Azken hori ustiapen txikietarako pentsatuta dago, gure adibidean erabiliko ditugun ustiapenietarako, hain zuzen.

PFEZren Foru-arauen 28. artikulua dionez, jarduera ekonomikoak egiten dituzten zergadunek zuzeneko zenbatespen-metodoaren modalitate erraztua aplikatu ahal izango dute beren jardueren etekin garbia zehazteko. Horretarako, bi baldintza ezarri dira. Batetik, zergadunak garatutako jarduera ekonomiko guztietarako eragiketen bolumena ez da urtean 600.000 eurotik gorakoa izan behar (PFEZren Foru-arauaren 25. artikulua). Halere, diruzko muga hori ez zaie aplikatuko lehen sektoreko jarduera ekonomikoari, hots, nekazaritza- eta abeltzaintza-jarduerari, basogintzakoei eta baxurako arrantzakoei (PFEZren erregelamenduaren 28.3. artikulua). Horiek horrela, gure adibideko ustiapen guztietan zuzeneko zenbatespen erraztua aplikagarri izango litzateke.

Bestetik, zergadunak berariaz aukeratu behar du modalitate hau aplikatzea bere jarduera guztien etekin garbia zehazteko. Aukera eragina izan behar duen urte naturaleko martxoaren 1a baino lehen, Bizkaian izan ezik, bertan apirilaren 25a baino lehen aukeratu behar delako. Demagun, beraz, gure adibideko nekazari eta abeltzainek aukera garaiz egin dutela (PFEZren erregelamenduaren 28. artikulua).

Aurrekoaz gain, lehen sektoreko edozein jarduera ezin da zenbatespen erraztuko modalitatean egon. Horretarako, arauak berak ezarritako zerrendan egon behar da jarduera hori (PFEZren erregelamenduaren 33. artikulua). Egun zuzeneko zenbatespen erraztuaren modalitatea har dezaketen nekazaritza- eta abeltzaintza-jarduerak hauexek dira: abeltzaintza independentea; abereak hazi, zaindu eta gizentzeko zerbitzuak; BEZaren nekazaritzako, abeltzaintzako eta arrantzako erregimen berezitik kanpo dauden nekazariak edo abeltzainek emandako beste lan eta zerbitzu osagarri batzuk; produktu naturalak, landareak edo animaliak eraldatzeko, elaboratzeko eta manufakturatzekeo jarduerak; eta BEZaren nekazaritzako, abeltzaintzako eta arrantzako erregimen berezian sar daitekeen nekazaritza- edo abeltzaintza-jarduera.

Gipuzkoan, aurreko jarduerekin batera, turismo-nekazaritzako ostaturako jarduera ere sartuko litzateke baldin eta azken hori aurreko jarduera baten osagarria bada (PFEZren erregelamenduaren 31. artikulua). Gure adibiderako demagun ustiapen guztiak aurreko jardueraren batean sar daitezkeela.

Beste alde batetik, ondasun-erkidegoek ere zuzeneko zenbatespen erraztua erabil dezakete baldintza batzuk betez gero (PFEZren erregelamenduaren 30. artikulua). Esaterako, bazkide, jaraunsle, erkide edo partaide guztiak pertsona fisikoak izatea. Gure adibidean halako ondasun-erkidego bat sartu dugu senar-emazteek edota izateko bikoteak osatua, eta ondorioz, pertsona fisikoez osatuta dagoenez, zenbatespen erraztua aplikatuko luke. Horrekin batera, erakundeak (hots, ondasun-erkidegoak) zuzeneko zenbatespen erraztuan egoteko muga kuantitatiboa bete beharko luke (gure adibidean betetzen du). Eta azkenik, modalitate erraztua aplikatzeko edota aukera ezeztatzeko, nortasun juridikorik gabeko erakundearen bazkide, oinordeko, erkide edo partaide guztiek egin beharko dute.

PFEZn modalitate erraztuan etekin garbia kalkulatzeko, sarreretatik gastuak kendu behar dira. Hori bai, gastu kengarriak benetan ordaindutakoak izango lirateke eta ezin daiteke kendu kontabilitateko gasturik, hots, benetan ordaintzen ez den gasturik. Hortaz, ez dira kengarriak hurrengo gastuak: ibilgailuen narriaduragatik, amortizazioagatik, errentamendu-gastuengatik, lagapenagatik edo balio-galerengatik egotzitako gastuak. Sarreretatik gastuak kenduta, emaitza bat izango litzateke. Emaitza horretatik, emaitza positiboaren %35 ken daiteke gastu kenezinen eta justifikazio zaileko gastuen ordez (PFEZren erregelamenduaren 33. artikulua). Ehuneko kengarri hori Gipuzkoan aldatzen da baldin eta urteko diru-sarrerak 30.000 eurotik beherakoak badira: kasu horretan ehuneko kengarria %75 da (PFEZren erregelamenduaren 31. artikulua). Ehunekoa kenduta, bigarren emaitza bat lortzen dugu. Amaitzeko, bigarren emaitza horretan ondare-irabaziak gehitu behar ditugu eta hortik ondare-galerak kendu, baldin eta halakorik badago. Ondare-irabazirik edo -galerarik ez dagoenean, aitortu beharreko oinarria bigarren emaitza izango litzateke. Gure adibidea ez zailtzearren, demagun ez dagoela ondare-irabazirik ez -galerarik.

Errenta ondasun-erkidegoak irabaziko balu, etekin garbia bazkideei, oinordekoei, erkideei edo partaideei esleituko zaie, kasuan-kasuan aplikatu beharreko itunen arabera, eta itun horiek Administrazioari modu sinesgarrian agertzen ez bazaizkio, zati berdinetan esleituko da.

4. Kooperatiben etekinen gaineko zerga

Bigarren aukera nekazariak eta abeltzainek kooperatiba bat eratzea eta euren ustiapenetako sarrerak eta gastuak kooperatibara ekartzea da. Esan bezala, kooperatibaren etekinak Sozietateen gaineko Zergaren mende daude. Zergaren arauketa orokorraz gain, araubide berezia dago zenbait kooperatibentzat. Modu horretara, kooperatibak babestuak edo babesgabeak izan daitezke zergaren ikuspegitik. Eta kooperatiba babestuen artean, batzuk bereziki babestuak dira. Labur bilduz, hiru kooperatiba mota bereiz daitezke ikuspegi fiskaletik. Gure adibiderako nekazariak eta abeltzainek eratzen duten kooperatiba bereziki babestua izango litzateke, horretarako baldintzak betetzen direlako.

Abiapuntua, beraz, Sozietateen gaineko Zergaren arauketa da. Arauketa orokor hori gainerako sozietate motei aplikatzen zaie bezala, kooperatibei ere aplikatuko zaie. Horrez gain, araubide berezia aplikatzen zaie kooperatibei; hori dela-eta, bereziki babestutako kooperatibak daude (Kooperatiben araubide bereziaren Foru-arauaren 4. artikulua) eta gure adibideko kooperatiba halako bat izango litzateke.

Kooperatiba bereziki babestuak dira zenbait nekazaritza- eta elikagaigintza-kooperatiba Kooperatiben araubide bereziaren Foru-arauaren 6. artikulua ezarri moduan. Halakoak izango lirateke kooperatibaren jardura estatutueta jasota dagoen eremu geografikoan kokatutako nekazaritza-, baso-, abeltzaintza- edo ustiategi mistoen titularrak diren pertsona fisikoak elkartzen denean. Pertsona fisikoez gain, honako hauek ere izan daitezke bazkide: babestutako nekazaritza- eta elikagaigintza-kooperatibak eta ustiapen komunitariokoak, eraldaketarako nekazaritza-sozietateak, erakunde publikoak, kapital sozialean nagusiki erakunde publikoek parte hartzen duten sozietateak, nekazaritza-ustiategiaren titulartasun partekatuari buruzko urriaren 4ko 35/2011 Legean aipatzen diren titulartasun partekatutako erakundeek eta pertsona fisikoek soilik osatutako ondasun-erkidegoak. Ikus daitezkeen, guk proposatutako adibideko kooperatiba sartzan da bereziki babestutako kooperatiben kontzeptuan.

Dena den, kooperatiba horiek bereziki babestuak izateko, baldintza batzuk errespetatu behar dituzte. Esaterako, nekazaritza-jarduerak egitean, honako muga hauek errespetatu behar dira:

1. Kooperatibak edozein prozeduraren bidez eskuratutako, errentan emandako, landutako, ekoiztutako, egindako edo fabrikatutako gai, produktu edo zerbitzuak, bere ustiategietarako edo bazkideen ustiategietarako soilik direnak, bazkide ez diren hirugarrenei ez lagatzea. Halere, kooperatiba-jardueraren ohiko geldikinak eta lagapena kooperatibari egotzi ezin zaizkion inguruabarren ondorio denean ez dira aintzat hartuko.
2. Kooperatibaren edo bazkideen ustiategiaren antzeko beste ustiategi batzuetatik datozen produktuak ez kontserbatzea, tipifikatzea, manipulatzea, eraldatzea, garraiatzea, banatzea edo merkaturatzea, ekitaldi ekonomiko bakoitzeko, produktu propioengatik lortutako merkaturako prezioaren %5 baino zenbateko handiagoan, edo prezio bereko %49 baino handiagoan, estatutueta hala aurreikusten bada. Ehuneko hori bereiz zehaztuko da atal honetan adierazitako prozesu bakoitzerako, kooperatibak hirugarrenen nekazaritza-produktuak erabiltzen dituenean.
3. Eremu geografikoan kokatutako bazkide bakoitzaren landa-ondasunei dagokien ondasun higiezinaren gaineko zergaren zerga-oinarriak ez izatea 60.101,21 eurotik gorakoak. Abeltzaintzako produktuak merkaturatzen eta eraldatzen dituzten kooperatibak direnean, baldin eta abeltzaintzako ustiategi independenteetako bazkide titularrak badira, ekitaldi ekonomiko bakoitzean, kooperatibaren barruan edo kanpoan, bazkide horietako bakoitzak egindako salmenten edo emateen bolumenak, erakunde publikoak eta horiek nagusiki partaidetza duten sozietateak salbuetsita, 300.506,05 euroko muga ez gainditzea.
4. Muga horiek aplikatzeari dagokionez, beste kooperatiba edo ondasun-sozietate edo ondasun-erkidego batzuk bazkide gisa agertzen direnean, horien zerga-oinarriak edo salmenta-bolumena baz-

kide bakoitzari egotziko zaizkio, estatutuen arabera dagokion proportzioan. Salbuespen gisa, adierazitako zerga-oinarriak edo salmenta-bolumena baino handiagoak dituzten bazkideen konkurrentzia onartuko da, baldin eta magnitude horiek, guztira, gainerako bazkideei dagozkienak baino % 30 handiagoak ez badira.

Kooperatibak ordaindu beharreko zerga kalkulatu nahi dugunean, Sozietateen gaineko Zergaren zerga-oinarria zehazteko erregelak aplikatuko dira, beste edozein sozietatek egin behar duen bezala. Hori bai, araubide berezia duenez, zenbait arau berezi aplika daitezke zergaren arauketa orokorrez aparte. Adibidez, kooperatiben kasuan bi zerga-oinarri daude: zerga-oinarri orokorra eta zerga-oinarri berezia. Egia da azken horretan sartzen direla ondasun higigarrien kapitalaren etekin batzuk eta, oro har, zerga-oinarri berezia ez duela garrantzi handirik izaten. Gure adibiderako demagun kooperatibak ez dituela zerga-oinarri berezian sartzen diren etekinak eta errentak.

Esan bezala, kooperatiben araubide berezi fiskalean zenbait erregela aplikatzen dira, Sozietateen gaineko Zergaren arauketa orokorrez gain. Honako hauek nabarmendu nahi ditugu, besteak beste:

1. Hasteko, ibilgetu materialeko elementu berriak amortizatzeko askatasuna dago. Askatasun hori ez da eraikinetara eta garraiobideetara zabaltzen. Gainera, amortizazio-askatasuna mugatuta dago denboran, Kooperatiben Erregistroan inskribatu eta hiru urteko epean erositako ondasunen gainean soilik aplika baitaiteke. Hortaz, kooperatibaren hasierako urteetarako dago pentsatuta. Horrekin batera, amortizazio-askatasunak ezin du gainditu emaitza-kontuaren saldoaren zenbatekoa, Derrigorrezko Erreserba Funtzari nahitaez aplikatutako zenbatekoetan eta kooperatibaren emaitzetan alokairupeko langileen partaidetzei aplikatutako kopuruetan murriztu ondoren. Amaitzeko, onura hori bateragarria da Sozietateen gaineko Zergaren inbertsioengatikoen kenkariekin.
2. Hurrenik, bazkideen eta kooperatibaren arteko eragiketak eragiketa lotuak dira zergaren ikuspegitik. Eta dakigunez, eragiketa lotuak baloratzeko merkatu-balioa erabili beharko genuke. Horrek arazoa ekar dezake bazkideen eta kooperatibaren arteko harremanak kooperatiba eratzeko gakoa delako eta merkatu-balioa erabiliko bagenu, kooperatiba pantaila hutsa izango litzateke irabazirik gabekoa, irabazi fiskala osorik bazkideengana bideratuz. Horregatik, kooperatiben araubide fiskal bereziak (Foru-arauaren 17.3. artikulua) erregela berezi bat sartu du bazkideen eta kooperatibaren arteko eragiketak baloratzeko: ikuspegi fiskaletik erabiliko den balioa eragiketa benetan egin izanaren prezioa izango da, baldin eta errealtatearekin bat badator. Hau da, betiere zerbitzuen eta horniduren kostua baino txikiagoa ez bada, erakundearen gastu orokorrei dagokien zatia barne. Bestela, azken hori aplikatuko da. Balorazio hori erabili behar da kooperatibak bazkideei egiten dizkien zerbitzu eta horniduretarako, bai eta bazkideek kooperatibari egin edo entregatzen dizkietenetarako ere.
3. Gastu kengarri bereziak onartzen dira kooperatibaren izaerari lotuta (Kooperatiben araubide bereziaren Foru-arauaren 18. artikulua). Horrela honako hauek ken daitezke:
 - a) Legez edo estatutuz Derrigorrezko Erreserba Funtzera bideratzen den zenbatekoaren %50 ken daiteke. Eta Euskadiko Kooperatiben Legearen 70. artikulua arabera, Funtz horretara gutxienez soberakin garbien %20 ekarri behar da urtero.
 - b) Kooperatibek hezkuntzarako, kooperatiba-sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako nahitaez bideratzen dituzten zuzkidurak. Berrito ere, Euskadiko Kooperatiben Legearen 70. artikulua dionez, gutxienez soberakin garbien %10 erabili behar da ekarpen hori zuzkitzeko urtero.
 - c) Bazkideek kapital sozialari egin beharreko ekarpenengatik edo borondatezko ekarpenengatik sortutako interesak ere ken daitezke. Baina diruaren legezko interes-tasa ezin gaindi daiteke, bazkideentzat bi puntu gehituta eta bazkide laguntzaileentzat edo ez-aktiboentzat lau puntu gehituta. Gaindikina ez litzateke gastu kengarria izango.
 - d) Mikroenpresa izateagatik, zerga-oinarriaren %10 ken dezake gastu bezala. Sozietateen gaineko Zergaren Foru-arauaren 32.4. artikulua arabera.

4. Kooperatibek, gainera, karga-tasa berezia dute ikuspegi fiskaletik babestuta badaude (Kooperatiben araubide bereziaren Foru-arauaren 23. artikulua). Horiek horrela, %20 da kooperatiba babestuek eta bereziki babestuek ordaindu beharreko tasa. Baina kooperatiba horiek mikroenpresa edo enpresa txikiak badira, orduan karga-tasa %18koa da. Eta azkenik, bereziki babestutako kooperatiben kasuan, gainera, beste onura fiskal bat gehiago dago: kuota likido orokorretik kuotaren %50 ken dezaketela¹¹ (Kooperatiben araubide bereziaren Foru-arauaren 26. artikulua); hortaz, benetan ordainduko luketen karga-tasa %9koa izango litzateke. Gure adibidekoa kooperatiba bereziki babestua izango litzateke.
5. Azkenik, zergaren arauketak 2014tik aurrera gutxieneko tributazio bat ziurtatu nahi du zergadun guztien kasuan (Kooperatiben araubide bereziaren Foru-arauaren 27. artikulua). Erregela hori kooperatibei ere aplikatzen zaie. Horiek horrela, kooperatiba babestuen kasuan, gutxieneko tributazioa %8koa da zerga-oinarri orokorraren gainean. Eta plantilla mantentzen edo handitzen badu gure adibidean bezala, gutxieneko tributazioa %6koa izango da. Horri gehitu behar diogu bereziki babestutako kooperatiben onura, gutxieneko tributazioa erdira ekarriko da, hots, gutxieneko tributazioa %6 horren %50 izango litzateke. Labur bilduz, gure adibidean gutxieneko tributazioa zerga-oinarri orokorraren %3koa da.

5. Nekazari eta abeltzainek ordaindu beharreko PFEZ

Gure adibideari jarraiki, behin zerga bakoitzaren kalkulua nola egiten den azaldu ondoren, orain zenbakietara ekarri nahi ditugu zerga horiek, nekazari eta abeltzainen ustiapenatarako asmatu ditugun sarrera eta gastuak aintzat hartuta. Horrela, zergadun bakoitzaren kasuan, sarreretatik gastuak kendu ondoren, emaitzaren %35 gehiago kenduko dugu Ogasunari ordaindu beharreko kopurua zehazteko. Ikus dezagun nekazari indibidual baten adibidea:

Zergaduna	Banakakoa
Sarrerak	48000
Gastuak	30000
1. emaitza garbia	18000
%35	6300
2. emaitza garbia	11700
PFEZ¹²	1147
Saldo garbia - PFEZ	16853

Iturria: egileak asmatutako datuak

¹¹ Badago kenketa handiagoa zenbait kasutan, esaterako, kuota likidoaren % 75 ken dezakete lehentasunezko elkar-ustiapenek (horrela definitu dira 19/1995 Legearen 5. artikuluan), baldin eta aldi berean bereziki babestutako nekazaritza-kooperatibak badira. Dena den, gure adibiderako albo batera utziko dugu aukera hori, gehiegi ez zailtzearren, lehentasunezko elkar-ustiapenaren definizioa nahiko konplexua baita.

¹² Kalkuluak egiteko erabili izan dut PFEZren 2023rako tarifa (PFEZren Foru-arauaren 75. artikulua), oinarri likidagarri orokorraren gainean aplikatzen dena eta hiru Lurralde Historikotan berdina dena:

Oinarri likidagarria (€)	Kuota osoa (€)	Gainerako oinarri likidagarria (€)	Karga-tasa (%)
0,00	0,00	17.280,00	23,00
17.280,00	3.974,40	17.280,00	28,00
34.560,00	8.812,80	17.280,00	35,00
51.840,00	14.860,80	22.190,00	40,00
74.030,00	23.736,80	28.500,00	45,00
102.530,00	36.561,80	34.140,00	46,00
136.670,00	52.266,20	62.570,00	47,00
199.240,00	81.674,10	Hortik aurrera	49,00

Aurrekoaz gain, tarifa aplikatu ondorengo kuotatik 1.544 euroko 2023ko minorazioa kendu dugu (PFEZren Foru-arauaren 77. artikulua).

Nekazari edo abeltzainak ordaindu behar duen PFEZ kalkulatu eta gero, zehaztu dugu, zerga hori ordainduta, zein izango litzatekeen zergadunari geratuko litzaiokeen errenta erabilgarria. Horretarako, sarreretatik gastuak kenduta ateratzen den emaitzatik PFEZ kendu dugu. Lehen adibide honetan, 1. emaitza garbitik PFEZ kendu dugu (18.000 – 1.147) eta zergadunari geratu zaion saldo garbia 16.853 eurokoa da. Eragiketa berdinak egiten baditugu gure adibideko ustiapen guztiekin, emaitza honakoa izango litzateke:

Zergaduna	Banakakoa	Banakakoa	Onda-sun-erki-degoa	Banakakoa	Banakakoa, ezkonti-dea kontratatuz	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	GUZTIRA
Sarrerak	48000	52000	97500	63000	101000	55000	140000	63000	105000	48000	772500	
Gastuak	30000	32000	55500	40000	70000	40000	70000	39000	60000	50000	486500	
Emaitza garbia	18000	20000	42000	23000	31000	15000	70000	24000	45000	-2000	286000	
%35	6300	7000	14700	8050	10850	5250	24500	8400	15750			
Emaitza garbia	11700	13000	27300	14950	20150	9750	45500	15600	29250	-2000	185200	
PFEZ	1147	1446	3191	1894,5	3234	698,5	11097,8	2044	5782	0	30534,8	
Saldo garbia - PFEZ	16853	18554	38809	21106	27766	14302	58902	21956	39218	-2000	255465	

Iturria: egileak asmatutako datuak

Emaitza horietatik nekazari eta abeltzain guztien batura nabarmendu nahi dugu, gero kooperatibaren emaitzarekin alderatu ahal izateko; izan ere, kooperatibak nekazari eta abeltzain guztiak ordeztu beharko litzuzke.

Nekazari guztien laburpena	GUZTIRA
Sarrerak	772500
Gastuak	486500
Emaitza garbia	286000
- %35	
Emaitza garbia	185200
PFEZ	30534,8
Saldo garbia - PFEZ	255465

Iturria: egileak asmatutako datuak

6. Kooperatibak ordaindu beharreko zerga

Kooperatiba eratuta, bazkideen sarrerak eta gastuak barneratuko lirateke kooperatiban, hots, nekazari eta abeltzain bakoitzak bere ustiapenean dituen sarrerak eta gastuak kooperatibara ekarriko litzuzke. Horrekin batera, kooperatiba eratuz gero, gastu berriak agertuko lirateke, enpresari indibidual bezala nekazarietara eta abeltzainek izango ez litzuzketenak, alegia. Horien artean, kooperatibaren funtzionamendurako gastuak edota kontabilitateko amortizazioak. Aurrekoaz gain, zerga-oinarriaren kalkuluan kendu behar dira Derrigorrezko Erreserba Funtsera eginiko ekarpenaren %50 eta Hezkuntzarako, kooperatiba-sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena. Gainera, mikroenpresa bat izatean, zerga-oinarriaren %10 gehiago ere gastu bezala ken daiteke, gure adibidean gertatzen den mo-

duan (Sozietateen gaineko Zergaren Foru-arauaren 32.4. artikulua). Behin kuota kalkulatu, kuotaren %50 kendu behar da, bereziki babestutako kooperatiba delako gurea. Eta amaitzeko, ordainduko den kuota konparatu behar da gutxieneko tributazioaren kuotarekin (zerga-oinarriaren %3), hori baino txikiagoa ezin delako izan. Baina gure adibidean gutxieneko tributaziotik gora ordaintzen dugu zerga. Datu horiek guztiak aintzat hartuta, kooperatibak ordaindu beharko lukeen kuota 11.024,10 eurokoa da.

Kontzeptuak	Kopurua (€)	Azalpena
Sarrerak	772500	
Kooperatibako bazkideen gastuak	486500	
Kooperatibako egituraren gastuak	38625	
Amortizazioak	77250	
Emitza garbia	170125	
DEFren %50	17012,5	DEF: 34025 (emaitza garbiaren %20)
COFIP	17012,5	COFIP: 17012,5 (emaitza garbiaren %10)
Zerga-oinarria	136100	
Mikroenpresa (SZren FAren 32.4 art.)	13610	ZOren %10
Oinarri likidagarria	122490	
Kuota likidoa	22048,2	ZOren %18
Bereziki babestutako kooperatiben kenkaria	11024,1	Kuota likido orokorraren %50
Diferentziazko kuota	11024,1	Gutxieneko tributazioa: 4083 (ZOren %3)
Saldo garbia	125075,9	

Iturria: egileak asmatutako datuak

Aurreko zergan egin dugun bezala, kooperatibaren kasuan ere, zergak ordaindu ondoren geratzen den errenta kalkulatu dugu (136.100 – 11.024,10), saldo garbia (125.075,90) izateko. Saldo hori da, hain zuzen, bazkideen artean bana daitekeena.

7. Ondorioak

Lehenengo begirada batean, ikus dezakegu kooperatiba bat eratuta Sozietateen gaineko Zergan ordaindu behar den kopurua (11.024,10 €) txikiagoa da nekazari eta abeltzain guztien artean PFEZn (30.534,80 €) ordaindu beharko luketena baino. Bi zergetan ordainduko diren kopuruen arteko aldea 19.150,70 eurokoa da, Sozietateen gaineko Zergan kopuru hori gutxiago ordainduz. Eta aintzat hartu behar dugu konparaketan erabili dugula zerga gutxien ordaintzen duen kooperatiba mota, bereziki babestutako kooperatiba, alegia. Gure adibidekoa halakoa izango ez balitz, hots, kooperatiba babestua edo babesgabea izango balitz, PFEZrekin duen aldea askoz txikiagoa izango litzateke.

PFEZ	SZ	Aldea
30534,8	11024,1	19510,7

Iturria: egileak asmatutako datuak

Hortik ezin dugu ondorioztatu, besterik gabe, bereziki babestutako kooperatibaren fiskalitatea onuragarriagoa denik nekazari eta abeltzain bakoitzaren fiskalitate indibiduala baino. Azterketa, halere, sakonago egin behar dugu. Eta begiratu behar dugu zergak ordaindu ondoren zergadun bakoitzari geratzen zaion errenta. Horretarako, alde batetik, zerga ordaindu eta gero, kooperatibak lortu duen errenta guztia

bazkideen artean banatuko balu, bazkide bakoitzak hartuko lukeena zehaztu beharko genuke. Kooperatibak 125.075,90 euro ditu banaketa horretarako, eta heinean zatitu dugu bazkide bakoitzak kooperatibarekin duen harremanen proportzioan. Kopuru hori alderatu behar dugu nekazari edo abeltzain bakoitzak bere PFEZ ordaindu ondoren geratu den saldoarekin. Eta konturatuko gara kooperatibaren bitartez lortzen den abantaila (zerga gutxiago ordainduta) ez da islatzen bazkide bakoitzak lortuko lukeen saldo garbiarekin, bere zergak ordaindu eta gero. Izan ere, 29.589,30 euroko aldea dago, hau da, nekazari eta abeltzain guztien artean, bakoitzak bere kabuz PFEZ ordainduta, 29.589,30 euro gehiago izango lukete, kooperatiba bat eratuta baino, hurrengo taulan adierazi bezala.

											GUZTIRA
SZren saldo garbiaren banaketa	7871,91	8746,57	18367,79	10058,55	13557,18	6559,92	30612,98	10495,88	19679,77	-874,66	
Saldo garbia - PFEZ	10553	11554	24109	13055,5	16916	9051,5	34402,2	13556	23468	-2000	
Aldea	-2681,09	-2807,43	-5741,21	-2996,95	-3358,82	-2491,58	-3789,22	-3060,12	-3788,23	1125,34	29589,30

Iturria: egileak asmatutako datuak

Diferentzia horren arrazoia bilatu behar dugu kooperatibaren sorrerak eta funtzionamenduak dituen kostuetan, zalantzarik gabe. Irabazi ere, kooperatibarekin irabazten duen bakarra galeretan dagoen nekazari edo abeltzaina bakarrik izango litzateke, gainerako nekazari eta abeltzainen irabaziekien konpentsatzen delako bere galera.

Horrez gain, beste elementu batzuk ez dira aintzat hartu izan eta bi aukeren arteko aldea oraindik handiago bihurtuko lukete. Alde batetik, diru-sarreraren eta gastuen arloko sinergiak ez dira kalkulatu, kooperatibak bolumen handiagoa duenez, teoria ekonomikoak dio abantailak lortuko lirateke prezioetan (bai sarreretan bai gastuetan). Beste aldetik, kooperatibaren hasieran sozietatearen kapitalari egindako ekarpenak ez dira kontuan hartu, eta bazkide guztientzat koste bat gehiago izango litzateke eta, ondorioz, bakoitzaren saldo garbia are txikiagoa izango litzateke kooperatiba eratuz gero.

Labur bilduz, nekazari eta abeltzain txikiek hobe dute zergak enpresari indibidual bezala ordaindu, euren eraturako kooperatiba baten bitartez baino. Ikuspegi fiskaletik, kooperatiba eratzea ez da interesgarria batez beste 30.000 euroko saldo garbia lortzen dituzten ustiapen txikientzat. PFEZn ordainduko luketena kooperatibaren bidez ordaindu beharrekoa baino handiagoa bada ere, kooperatiba eratzeak eta martxan jartzeak dakartzan gastuek ez dute aukera hori erakargarria egiten. Agian, kenkari handiagoak sartuta kooperatiben araubide berezian kooperatibetako bazkideek ustiapen txikiak dituzten kasuan, ondorio hau alda daiteke, baina egungo arauketa begiratuta, hobe da enpresari indibidual bezala PFEZn zergak ordaintzea.

8. Bibliografia

Aguilar Rubio, M. (2023). "Requisitos para la consideración de las cooperativas agroalimentarias como especialmente protegidas a efectos fiscales en España". En *Reflexiones sobre el derecho de cooperativas desde una perspectiva hispano cubana* (Marina Aguilar Rubio eta Orestes Rodríguez Musa koord.), McGraw-Hill Interamericana de España, 65-78. orr.

Alguacil Marí, P. (2018). "Las cooperativas como respuesta al mundo agrario: retos y propuestas de futuro", *Desarrollo rural y sostenible*, 38. zk., 11-12 orr.

Armentia Basterra, J. (2015). "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. Capítulo IV, Rendimiento de actividades económicas", *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, 210. zk., 20-43. orr.

Atxabal Rada, A. (2021). "El régimen tributario aplicable a la Ley 11/2019 de cooperativas de Euskadi", *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, 150. zk., 107-127. orr.

Batanero Hernán, A.I. (2019). *El método de estimación objetiva en el sector agrariofundamentación y necesidad de revisión*, irekian dagoen doktore-tesia ([e-spacio \(pdf\)](#)), UNED. Universidad Nacional de Educación a Distancia.

Díaz Peña, A.L. (2016). *Tratamiento fiscal y social de los titulares de explotaciones agrarias*, irekian dagoen doktore-tesia ([Docta Complutense \(pdf\)](#)), Universidad Complutense de Madrid.

Pastor del Pino, M.C. (2022). "Desarrollo rural y fiscalidad: el protagonismo de las cooperativas agrarias", *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, 153. zk., 221-240. orr.

Vaquera García, A. (2021). "Régimen fiscal de las cooperativas, mutuas y sociedades agrarias de transformación". En *Fiscalidad de las explotaciones ganaderas* (Marta González Aparicio eta María Teresa Mata Sierra zuz.), Tirant lo Blanch, 243-266. orr.

Principales diferencias existentes en la normativa reguladora de la recaudación tributaria vigente en los Territorios Históricos del País Vasco

Idoia Zapirain Torrecilla

Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas
Diputación Foral de Gipuzkoa

Abstract: La autonomía normativa que el Concierto Económico atribuye a las Instituciones de los Territorios Históricos del País Vasco se extiende a la regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos, lo que determina la existencia de importantes diferencias en su regulación. Las presentes notas tienen así por objeto llevar a cabo un recorrido por las normativas vigentes en dichos territorios para analizar las principales diferencias existentes entre ellas en lo que afecta a la regulación de uno de dichos procedimientos de aplicación de los tributos cual es el procedimiento de recaudación. Y, como resultado de ello, van a resaltarse las divergencias o especificidades más relevantes de cada una de dichas normativas forales tanto en lo que afecta a la recaudación tributaria en período voluntario de pago (plazo de prescripción, plazo de pago, recargos por declaración extemporánea, aplazamientos de pago ...) como en lo que se refiere ya a la recaudación en período ejecutivo y, más concretamente, al desarrollo del procedimiento de apremio (inicio del período ejecutivo, recargos ejecutivos, procedimiento de enajenación...)

Abstract: Ekonomia Itunak Euskal Autonomia Erkidegoko lurralde historikoetako erakundeei ematen dien araugintza-autonomia tributua aplikatzeko prozeduren erregulaziora hedatzen da, eta horrek diferentzia handiak dakartza erregulazioan. Lan honen helburua, beraz, lurralde horietan indarrean dauden araudietan zehar ibilbide bat egitea da, tributua aplikatzeko prozedura horietako baten erregulazioari dagokionez (zerga-bilketako prozedura) lurralde horien artean dauden alde nagusiak aztertzeko. Eta, horren ondorioz, foru-araudi horietako bakoitzaren desberdintasun edo espezifikotasun garrantzitsuenak nabarmenduko dira, bai borondatez ordaintzeko epean zerga-bilketari dagokionez (preskripzio-epea, ordaintzeko epea, epez kanpoko aitopenagatiko errekarquak, ordaintza geroratzak...), bai epe exekutiboko diru-bilketari dagokionez, eta, zehazki, premiamendu-prozeduren garapenari dagokionez (epe exekutiboaren hasiera, errekarqu exekutiboak, besterentze-prozedura...)

Sumario:

1. Plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
 2. Plazo voluntario de pago.
 3. Recargo por presentación de declaraciones o autoliquidaciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.
 4. Momento de Inicio del período ejecutivo de pago.
 5. Recargos del período ejecutivo.
 6. Aplazamiento-fraccionamiento de pago.
 7. Cuenta corriente tributaria.
 8. Procedimiento de apremio.
-

El Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, en su artículo 1. Uno atribuye a las Instituciones de los Territorios Históricos competencia para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, previendo únicamente, en su artículo 3.a) que a la hora de elaborar la normativa tributaria foral es necesario adecuarse a la Ley General Tributaria en cuanto a “terminología y conceptos.”

En ejercicio de dicha competencia, las referidas instituciones han aprobado no sólo la normativa reguladora de los diferentes tributos que integran su sistema tributario sino también la normativa que tiene por objeto la regulación de los principios y las normas jurídicas generales de dicho sistema, normativa que en cada uno de los Territorios Históricos viene constituida por la correspondiente Norma Foral General Tributaria (en adelante NFGT) y sus reglamentos de desarrollo.

Pues bien, el análisis de la referida normativa vigente en cada uno de los Territorios Históricos pone de manifiesto que en el ejercicio de su competencia cada una de las instituciones ha contemplado sus propias especificades, lo que determina la existencia de diferencias de regulación que se extienden tanto a los aspectos tributarios generales como a cada uno de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Partiendo de ello, las presentes notas tienen por objeto resaltar las principales aspectos diferenciadores existentes en la regulación que dicha normativa efectúa en el ámbito de la recaudación tributaria, entendiendo dicha recaudación en sentido amplio referida tanto al período voluntario de pago como a la recaudación ejecutiva propiamente dicha.

Al efecto, va a ser objeto de análisis la siguiente normativa:

Araba:

- Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Alava.
- Reglamento General de Recaudación del Territorio Histórico de Alava, aprobado por el Decreto Foral 48/1994, de 10 de mayo

Bizkaia:

- Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.
- Reglamento General de Recaudación del Territorio Histórico de Alava, aprobado por el Decreto Foral 125/2019, de 21 de agosto.

Gipuzkoa:

- Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.
- Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 38/2006, de 2 de agosto, por el que se aprueba el

Cabe así citar:

1.- Plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

Como primera gran diferencia existente en las normativas vigentes en los tres territorios cabe citar la referida a la regulación de uno de los pilares básicos de la recaudación tributaria cual es el plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda.

Así, en Gipuzkoa y en Bizkaia dicho plazo se establece en 4 años, a contar desde el día siguiente a aquél en que finalice el plazo voluntario de pago, mientras que en Araba dicho plazo es de 5 años.

2.- Plazo voluntario de pago.

No existen discrepancias en la regulación del plazo de pago de las deudas tributarias resultantes de la presentación de una autoliquidación que, en todo caso, se remite a los plazos señalados por las normas de cada tributo.

En lo que se refiere al pago de las deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración con carácter general se fija también al efecto un plazo de un mes a contar desde el momento de su notificación al obligado tributario, si bien en el caso de Araba se matiza que el plazo de pago en período voluntario será el que la Administración tributaria establezca, sin que el mismo pueda ser inferior al referido mes siguiente al de la recepción de la notificación de la liquidación.

Por último, en lo que se refiere a las deudas de notificación colectiva y periódica, en Araba y Gipuzkoa se fija como período voluntario de pago el comprendido entre el día 1 de septiembre y el 20 de noviembre o inmediato hábil posterior, estableciéndose la posibilidad de que por parte de la Administración competente para la exacción se modifique dicho plazo sin que pueda ser inferior a 2 meses. Por su parte, en Bizkaia dicho plazo se fija en el período comprendido entre el 10 de septiembre y el 10 de octubre o inmediato hábil posterior

3.- Recargo por presentación de declaraciones o autoliquidaciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

En Araba y en Gipuzkoa el recargo se aplica tanto en el caso de liquidaciones practicadas por la Administración derivadas de declaraciones extemporáneas como en el caso de autoliquidaciones extemporáneas, siendo su tipo en ambos casos:

- del 5%, con exclusión de los intereses de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse, si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los 6 meses siguientes al término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso;
- del 5%, con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse, pero no de los intereses de demora, si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa entre el 7º y el 12º mes siguiente al término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.

Ahora bien, divergen las normativas de dichos territorios en la determinación del período de cómputo de intereses. Así, en Araba se deben exigir los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 6 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la pre-

sentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado. En Gipuzkoa, sin embargo, el plazo de cómputo de intereses de demora empieza el día siguiente a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación o declaración;

- del 10%, con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse, pero no de los intereses de demora, si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.

En este caso se reproduce la divergencia en la determinación del “dies a quo” para el cómputo de intereses de demora que en Araba se fija al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado mientras que en Gipuzkoa se sitúa en el siguiente a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación o declaración.

En Bizkaia, sin embargo, este recargo sólo se prevé en los supuestos de liquidaciones practicadas como consecuencia de la presentación de una declaración por parte del obligado tributario, no aplicándose el mismo en el caso de autoliquidaciones extemporáneas. Y ello es debido a la divergencia existente también en este territorio en lo que se refiere al momento de inicio del período ejecutivo de pago que se sitúa, en todo caso, en el día siguiente a la finalización del período voluntario de pago.

Por lo tanto, en los supuestos de autoliquidaciones extemporáneas sin requerimiento previo no es aplicable un recargo por presentación extemporánea, sino que se debe aplicar el recargo ejecutivo del 5%. No existe, en consecuencia, en Bizkaia una fase intermedia en la que quepa la presentación de autoliquidaciones fuera de plazo sin devengo de recargo ejecutivo.

Indicar, por último, que, en Bizkaia, el tipo del recargo por declaración extemporánea es único y se fija en el 5% de la cuota a ingresar resultante de la liquidación, con exclusión de las sanciones que hubieran podido exigirse, con excepción de la correspondiente a la infracción por no presentar en plazo la declaración.

4.- Momento de Inicio del período ejecutivo de pago.

En lo que al inicio del período ejecutivo se refiere, la normativa vigente en Bizkaia, según ya se ha anticipado, difiere de la de Gipuzkoa y Araba.

Así, con arreglo a la normativa vigente en Araba y en Gipuzkoa, el período ejecutivo se inicia:

- a) Para las deudas liquidadas por la Administración, el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario.
- b) Para las deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada en plazo, pero sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo de presentación que establezca la normativa de cada tributo
- c) Para las deudas a ingresar mediante autoliquidación cuya presentación se efectúa de forma extemporánea, sin proceder al ingreso y sin solicitar aplazamiento ni fraccionamiento de pago, el día siguiente a la presentación de aquélla.

Por lo tanto, en caso de autoliquidación, la finalización del período voluntario para su presentación y para efectuar el correspondiente pago sin que éste se haya realizado no determina de forma automática el inicio del período ejecutivo.

Sin embargo, la normativa de Bizkaia establece que el período ejecutivo se inicia automáticamente en todo caso transcurrido el período voluntario de pago ya se trate de liquidaciones practicadas por la Administración o de autoliquidaciones efectuadas por los contribuyentes.

Por lo demás, coinciden las normativas de los tres territorios en el establecimiento de determinados supuestos que impiden el inicio del período ejecutivo.

En concreto, la presentación de una solicitud de aplazamiento, de fraccionamiento, de pago en especie, de compensación o de suspensión en período voluntario impide el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de los expedientes.

Como especificidad, en Gipuzkoa, estas solicitudes, no impiden el inicio del periodo ejecutivo cuando anteriormente se hubiera denegado, respecto de la misma deuda tributaria, otra solicitud previa de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie en periodo voluntario habiéndose abierto otro plazo de ingreso sin que se hubiera producido el mismo.

Igualmente, en los tres territorios se prevé que la interposición de un recurso o reclamación contra una sanción impide el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

La normativa de Gipuzkoa contiene también una especificación aplicable a los obligados tributarios que se encuentren incurso en un procedimiento concursal, indicándose que la declaración de concurso no suspende el plazo voluntario de pago de las deudas que tengan la calificación de concursales, sin perjuicio de que las actuaciones del periodo ejecutivo se rijan por lo dispuesto

en la legislación concursal. Con ello pretende clarificarse que lo que el procedimiento concursal va a impedir es el inicio del período ejecutivo pero no el vencimiento del período voluntario de pago que, en todo caso, va a seguir su curso.

5.- Recargos del período ejecutivo.

En Araba y Gipuzkoa, se establecen tres tipos de recargo diferentes una vez iniciado el período ejecutivo de pago:

- Recargo ejecutivo: se devenga un recargo del 5% si se realiza el pago de la totalidad de la deuda tributaria no ingresada en período voluntario y con anterioridad a la notificación de la providencia de apremio. No se exigen intereses de demora.
- Recargo de apremio reducido: se devenga un recargo de apremio reducido si se realiza el pago de la totalidad de la deuda tributaria no ingresada en período voluntario y el propio recargo una vez notificada la providencia de apremio y dentro del plazo al efecto concedido. En este caso tampoco se exigen intereses de demora. El tipo del recargo es del 10% en Araba y del 5% en Gipuzkoa.
- Recargo de apremio ordinario: se devenga un recargo del 20% si se realiza el pago de la deuda tributaria una vez finalizado el plazo concedido al efecto en la providencia de apremio. El recargo de apremio ordinario conlleva el abono de intereses de demora.

En Bizkaia, sin embargo, existen dos tipos de recargo en período ejecutivo de pago:

- Recargo ejecutivo: este recargo es del 5% y se devenga de forma automática con el inicio del período ejecutivo que, según se ha señalado tiene lugar en todo caso al día siguiente del vencimiento del plazo voluntario de pago.

- Recargo de apremio: este recargo es del 20% y es exigible una vez notificada la providencia de apremio y transcurrido el plazo de ingreso de la deuda contenida en la providencia, esto es, un mes.

6.- Aplazamiento-fraccionamiento de pago.

Existen diferencias destacables entre los tres territorios en la regulación de los aplazamientos y fraccionamientos de pago de la deuda, entre las que cabe destacar:

Deudas aplazables.

Con carácter general, la normativa vigente en los tres territorios prevé la posibilidad de aplazar o fraccionar el pago de todas las deudas. Existen, no obstante, excepciones en cuya determinación sí que cabe encontrar diferencias regulatorias. Así:

- a) Araba. No pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias:
 - cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados;
 - derivadas de los tributos sobre el juego;
 - resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado
 - que, en caso de concurso del obligado tributario, tengan la consideración de créditos contra la masa.
 - deudas procedentes del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y del concepto transmisiones patrimoniales onerosas, vehículos de tracción mecánica del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- b) Bizkaia. No pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias:
 - cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados;
 - derivadas de los tributos sobre el juego;
 - que, en caso de concurso del obligado tributario, tengan la consideración de créditos contra la masa.
- c) Gipuzkoa. No pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas:
 - cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados;
 - derivadas del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte;
 - derivadas de los tributos sobre el juego;
 - correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, en los supuestos que se establezcan reglamentariamente;
 - que, de acuerdo con la legislación concursal, en caso de concurso del obligado tributario, tengan la consideración de créditos contra la masa;
 - resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado.

Dispensa de garantías

Si bien con carácter general la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento de pago requiere el otorgamiento de una garantía, en determinados supuestos se exceptiona dicha exigencia, existiendo también notables diferencias al respecto en el régimen aplicable en cada territorio. En concreto:

Araba: Se contemplan los siguientes supuestos de no exigencia de garantías:

- a) Deudas que se encuentren en período voluntario de pago y cuya cuantía sea igual o inferior a 10.000 euros por cada concepto tributario.

El plazo máximo de concesión de estos aplazamientos o fraccionamientos es:

- fraccionamientos: 11 plazos mensuales con vencimientos en los distintos meses del año, pudiendo quedar excluido el mes de agosto;
- aplazamientos: 6 meses, pudiendo quedar excluido el mes de agosto.

- b) Deudas en período voluntario, cualquiera que sea su cuantía, de obligados tributarios que se encuentren habitualmente al corriente de sus obligaciones tributarias, considerando que lo están los que cumplan las siguientes condiciones:

- Encontrarse al día en la presentación de autoliquidaciones o declaraciones, incluidas las formales.
- No tener deudas tributarias pendientes de pago en período ejecutivo. Este requisito no se entenderá cumplido por el hecho de que las citadas deudas se encuentren garantizadas, aplazadas o fraccionadas.
- No haber sido sancionado, en virtud de acto administrativo firme en vía administrativa, en los dos últimos años.
- No haber incumplido algún aplazamiento o fraccionamiento en los dos últimos años.

El plazo máximo de concesión de estos aplazamientos o fraccionamientos es

- c) fraccionamientos: 3 plazos mensuales con vencimientos en los distintos meses del año, pudiendo quedar excluido el mes de agosto;

- aplazamientos: 1 mes, pudiendo quedar excluido el mes de agosto.

- d) Deudas de IRPF, cuya base liquidable total no exceda de 20.000 euros en declaración individual y de 30.000 euros en declaración conjunta.

El plazo máximo de concesión de estos aplazamientos o fraccionamientos es:

- fraccionamiento: 6 meses;
- aplazamiento: 5 meses.

No se devenga en estos casos interés de demora.

Gipuzkoa: Se prevén los siguientes supuestos en los que no es exigible el otorgamiento de una garantía:

- a) Cuando se soliciten fraccionamientos de deudas de importe no superior a 3.000 euros.
- b) Cuando se trate de solicitudes de fraccionamiento de pago con vencimiento mensual, en los que el importe total de las deudas no supere los 12.000 euros y el plazo de fraccionamiento no exceda de un año.
- c) Cuando se trate de solicitudes de fraccionamiento de pago con vencimiento mensual, en los que el importe total de las deudas no supere los 150.000 euros, el plazo de fraccionamiento no exceda de 2 años y el solicitante ingrese, con carácter previo a la solicitud, un importe mínimo del 20% de la deuda cuyo fraccionamiento se solicita.

- d) Cuando se trate de solicitudes de fraccionamiento de pago con vencimiento mensual, en los que el importe total de las deudas supere los 150.000 euros, el plazo de fraccionamiento no exceda de 2 años y el solicitante ingrese, con carácter previo a la solicitud un importe mínimo de 30.000 euros, de manera que la deuda a fraccionar no supere los 150.000 euros.

Todas las cuantías anteriores están referidas a cada deudor por la totalidad de sus deudas.

Téngase en cuenta que, como consecuencia de la crisis ocasionada por el COVID-19, a efectos de la dispensa total o parcial de garantías, se incrementa hasta 300.000 euros el importe total de deuda a que se refieren las anteriores letras c) y d). Asimismo, el ingreso previo mínimo exigible recogido en la letra d), se incrementa hasta 60.000 euros, de manera que la deuda a fraccionar no supere los 300.000 euros. Apuntar que en el momento de redactarse estas líneas se encuentra en tramitación un proyecto de Decreto Foral de modificación del Reglamento de Recaudación vigente en Gipuzkoa que tiene por finalidad incorporar de forma permanente en dicho Reglamento la posibilidad de que por parte del subdirector o subdirectora de Recaudación se concedan fraccionamientos o aplazamientos sin garantía por importe de hasta

300.000 euros, posibilidad hasta entonces prevista en el artículo 7 del Decreto Foral-Norma 1/2020, de 24 de marzo.

Recoge asimismo la normativa vigente en Gipuzkoa varias previsiones específicas en relación con los aplazamientos o fraccionamientos de pago concedidos con dispensa total o parcial de garantía tales como los siguientes:

- Posibilidad de requerir durante su vigencia a la persona deudora información sobre su situación económico-financiera y patrimonial.
- Obligación de la persona deudora de comunicar cualquier variación económica o patrimonial que permita garantizar la deuda. En particular, se señala que deberá garantizarse la deuda pendiente de pago si durante la vigencia del aplazamiento o fraccionamiento se repartiesen beneficios o se procediese a la devolución de capital.
- La inobservancia de estas obligaciones determina que el aplazamiento o fraccionamiento se declare incumplido.

Bizkaia: En lo que se refiere a la no exigencia de aportación de garantías, en Bizkaia se establece lo siguiente:

- a) No se exige la prestación de garantía para el aplazamiento de las deudas que tengan los importes siguientes, sin tener en consideración a estos efectos los intereses del aplazamiento:
- deudas cuyo importe total pendiente por cada persona obligada no supere los 50.000 euros, y se cancele en un plazo máximo de 48 mensualidades;
 - deudas cuyo importe total pendiente por cada persona obligada no supere los 100.000 euros, y se cancele en un máximo de 36 mensualidades;
 - deudas cuyo importe total pendiente por cada persona obligada no supere los 500.000 euros y se cancele en un máximo de 24 mensualidades.
- b) No se exige garantía en los aplazamientos solicitados por parte de las Administraciones Públicas territoriales, organismos autónomos y entidades públicas de derecho privado de las citadas administraciones, así como de las mancomunidades y consorcios constituidos por entidades públicas en más de un 50%.

- c) La no exigencia de garantías no supone la cancelación de embargos y/o trabas efectuadas con antelación a la concesión del aplazamiento.
- d) Se puede dispensar, total o parcialmente de la constitución de garantías, por el órgano de recaudación competente para la concesión del aplazamiento, cuando la persona deudora y todas las personas o entidades que se encuentren vinculadas con ella de conformidad con lo dispuesto para el IS demuestren la carencia de bienes para constituirlos, y siempre que el importe de todas las cantidades pendientes de pago de todas ellas no supere 500.000 euros:
 - el plazo máximo de cancelación de las deudas aplazadas no puede ser superior a 5 años y no se puede disfrutar de periodo de carencia en la cancelación de las deudas;
 - las citadas personas o entidades quedan obligadas a constituir garantía si con posterioridad a la concesión disponen de bienes o derechos.

7.- Cuenta corriente tributaria

La normativa vigente en Araba y Bizkaia contempla la posibilidad de establecer un sistema de cuenta corriente cuyo funcionamiento se basa en la compensación de los créditos y deudas tributarias que un mismo obligado tributario tenga con la Hacienda pública, con la finalidad de evitar pagos y cobros continuos y de facilitarle el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Con carácter general, la cuenta corriente tributaria puede utilizarse por aquellos obligados tributarios que reúnan los siguientes requisitos:

1. En los dos territorios, estar al corriente de sus obligaciones tributarias y mantener esta situación durante la vigencia de la cuenta.
2. En Araba, que no estén incurso en un procedimiento de concurso de acreedores.
3. En Bizkaia, que no hayan renunciado al sistema de cuenta corriente en los dos ejercicios naturales anteriores a aquel en que se presente la solicitud; y que no tengan deudas con terceros por las que se haya recibido diligencia de embargo con anterioridad a la fecha de solicitud para la aplicación del sistema de cuenta corriente tributaria.

La normativa actualmente vigente en Gipuzkoa no contempla dicho sistema de cuenta corriente fiscal.

8.- Procedimiento de apremio.

Entrando ya en el análisis del procedimiento de apremio propiamente dicho, son destacables las siguientes diferencias normativas:

Ejecución de garantías

La regulación de esta materia no es homogénea en los tres territorios.

Así, en Araba y en Gipuzkoa en caso de impago de la deuda en el plazo concedido al efecto al deudor en la providencia de apremio, si la misma está garantizada debe procederse de forma preferente a su ejecución. Dicha preferencia admite, no obstante, excepciones. Así, en el supuesto de que dicha ejecución no sea proporcionada a la deuda asegurada en cuyo caso podrá procederse al embargo y ejecu-

ción de otros bienes o derechos o cuando lo solicite el deudor ofreciendo el embargo de otros bienes que sean suficientes.

En Bizkaia, sin embargo, no se establece dicha preferencia, atribuyéndose al órgano de recaudación en todo caso la opción entre ejecutar la garantía o proceder al embargo y enajenación de otros bienes o derechos.

Apuntar, por último, una particularidad procedimental prevista en este ámbito en Gipuzkoa referida a la ejecución de hipotecas en las que la Diputación Foral de Gipuzkoa ostente igual rango que otros acreedores. Prevé en estos casos la normativa vigente en este territorio que el diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, previo informe de la Subdirección General de Recaudación, pueda acordar, junto con el resto de acreedores garantizados en igual rango, las condiciones particulares de la ejecución de la garantía que originen el menor quebranto a los intereses de la Hacienda pública, recogiendo la posibilidad de que la ejecución se efectúe de forma judicial o extrajudicial siendo necesario el acuerdo al efecto del Consejo de Gobierno Foral.

Actuaciones de enajenación.

Cabe citar asimismo la existencia de diversas notas diferenciadoras en el procedimiento a seguir en cada territorio en lo que a la enajenación de los bienes embargados u ofrecidos en garantía de la deuda se refiere.

En concreto:

En los tres territorios se prevé como sistema normal de enajenación el de subasta si bien su desarrollo no es uniforme. Así:

– Anuncio de enajenación:

- En Bizkaia la subasta se anuncia en el «Boletín Oficial de Bizkaia» y en la página web de la Diputación Foral de Bizkaia. Cuando a juicio del órgano de recaudación competente sea conveniente y proporcionado con el valor de los bienes y/o derechos se anunciará también en otros medios de comunicación o en cualquier otro lugar al efecto.
- En Gipuzkoa la subasta se anuncia en el Boletín Oficial de Gipuzkoa y cuando sea conveniente para el fin perseguido y proporcionado con el valor de los bienes, podrá instarse mayor publicidad de la enajenación forzosa mediante anuncio abreviado en el Ayuntamiento del lugar en que estén situados los bienes, en medios de comunicación de gran difusión y en publicaciones especializadas.
- En Araba se anuncia la subasta en el «Boletín Oficial» del Territorio Histórico de Alava y en la Oficina recaudatoria. Cuando, a juicio del Director de Hacienda, sea conveniente para el fin perseguido y proporcionado con el valor de los bienes, podrá publicarse asimismo en los Ayuntamientos del lugar en que estén situados los bienes, en medios de comunicación de gran difusión y en publicaciones especializadas.

– Plazo para realizar la subasta:

- En Bizkaia el plazo de presentación de ofertas será el comprendido entre el día de la publicación del anuncio de la enajenación en el «Boletín Oficial de Bizkaia» y el último día hábil anterior al señalado para la apertura de las ofertas, ambos inclusive. Entre la publicación del anuncio de la enajenación y la celebración del acto público de apertura de las ofertas deberán mediar al menos quince días naturales.

- En Gipuzkoa y en Araba se prevé también que para la celebración de la subasta mediarán, al menos, quince días naturales desde la publicación del anuncio en el Boletín Oficial de Gipuzkoa.
- Importe del depósito que debe constituirse en garantía:
 - En Bizkaia será como máximo del 5 por 100 del tipo de licitación.
 - En Araba será al menos del 20 por 100 del tipo de subasta.
 - En Gipuzkoa la fianza para cada lote será del 10 por ciento de su tipo de subasta en primera licitación, pudiendo elevarse dicha cuantía en el anuncio de subasta.
- Licitaciones que pueden realizarse: En Bizkaia solo una, en Gipuzkoa pueden existir una o dos licitaciones y en Araba en principio sólo una pero en el mismo acto de la primera licitación, la Mesa podrá optar celebrar una segunda licitación, previa deliberación sobre la conveniencia de la misma.
- Forma de presentar las ofertas: En Bizkaia siempre en sobre cerrado, en Gipuzkoa en primera licitación sólo en sobre cerrado y en segunda mediante puja y en Araba en primera y, en su caso, en segunda licitación mediante puja y también en sobre cerrado. Los licitadores en sobre cerrado podrán participar personalmente en la licitación con posturas superiores a la del sobre.
- Oferta mínima:
 - En Bizkaia sólo se admiten ofertas que cubran como mínimo el 50 por 100 del tipo señalado para la enajenación.
 - En Araba si en la primera licitación no se hubiese cubierto la deuda en segunda licitación se admitirán proposiciones que cubran el nuevo tipo, que será el 75 por 100 del tipo de subasta en primera licitación.
 - En Gipuzkoa en primera licitación sólo se admitirán ofertas que cubran al menos el 80 por ciento del tipo de subasta. En la segunda licitación se admitirán para cada lote posturas que cubran al menos el 50 por ciento del tipo de subasta que rigió en la primera licitación. No obstante, si existiese algún lote formado exclusivamente por bienes muebles, se admitirán para dicho lote posturas que cubran al menos el 25 por ciento del tipo de subasta que rigió en la primera licitación.
- Plazo para que la persona adjudicataria entregue la diferencia entre el depósito constituido y el precio de adjudicación.
 - En Bizkaia podrá ser como máximo de un mes.
 - En Araba en el acto de la adjudicación o dentro de los cinco días siguientes.
 - En Gipuzkoa en el plazo de un mes desde el acto de adjudicación, plazo que podrá ser inferior cuando así se establezca en el anuncio de subasta.
- Consecuencias de la falta de pago o de la renuncia por parte de la persona adjudicataria en la subasta:
 - En Bizkaia si la persona adjudicataria no completa el precio del remate en el plazo fijado en el artículo 80.1.g) de este Reglamento o presenta renuncia a su derecho de adjudicación, el bien y/o derecho se adjudicará automáticamente a la segunda mejor oferta y así sucesivamente.
 - En Araba el impago de un adjudicatario no producirá la adjudicación automática del bien al segundo poste; la Mesa, en tal caso, acordará pasar dicho bien al trámite de adjudicación directa.
 - En Gipuzkoa se prevé asimismo que el impago de una persona adjudicataria no producirá la adjudicación automática del bien al segundo postor. No obstante, en el momento de elaboración de estas notas se encuentra en tramitación una modificación del Reglamento de Recaudación vigente en este territorio que tiene por objeto posibilitar la adjudicación a segundos o ulteriores licitadores en el caso de que el primer adjudicatario renuncie o incumpla la obligación de pago del importe adjudicado en su licitación. En todo caso dicha posibilidad se incluye sólo en el caso

de la primera licitación dado que se sigue manteniendo que el impago del precio de un lote por la persona adjudicataria en segunda licitación de la subasta no producirá la adjudicación de dicho lote a ninguno de los demás licitadores de tal lote.

Adjudicaciones de bienes a la Administración Foral

En los tres territorios se contempla la posibilidad de que el procedimiento de apremio concluya con la adjudicación de bienes a la Hacienda Foral cuando se trate de bienes o derechos que no se hubieran adjudicado en el procedimiento de enajenación y que puedan ser de interés para la misma.

La adjudicación se ha de acordar por el importe del débito perseguido, sin que, en ningún caso, pueda exceder del importe mínimo fijado para las ofertas y sin que el deudor tenga derecho a compensación económica alguna.

En Araba y en Gipuzkoa se señala el importe máximo por el que puede realizarse la adjudicación a la Administración Foral estableciéndose en el 75% del tipo inicial fijado en el procedimiento de enajenación.

Indicar, por último, que la normativa de Bizkaia contiene una opción a favor de la Administración tributaria, que no se contempla en las otras regulaciones, y que consiste en un derecho preferente a la adquisición de los bienes que son enajenados.

Así, se establece que, cualquiera que sea la forma de enajenación la Administración foral tiene opción preferente de adjudicación si, tras conocer el resto de las ofertas, decide igualar o superar la mayor de ellas, opción que puede ejercer dentro de los 10 días siguientes hábiles al de apertura de ofertas mediante Orden Foral del Diputado de Hacienda y Finanzas.

Fiscalidad en la UE (julio – diciembre 2023)

Luis Elizondo Lopetegi
Delegación de Euskadi para la UE

Sumario:

1. Introducción: 1.1. Trío de Presidencias española, belga y húngara; 1.2. Presidencia de España: 1 julio–31 diciembre 2023. 2. Fiscalidad directa: 2.1. FASTER; 2.2. Uso indebido de entidades fantasma; 2.3. Propuestas de Directivas del Consejo relativas al BEFIT, a los precios de transferencia y al sistema de imposición en la sede; 2.4. Directiva sobre un Nivel Mínimo Global de Imposición (Segundo Pilar) y las negociaciones en el Marco Inclusivo sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS) sobre la reforma basada en dos pilares; 2.5. Grupo «Código de Conducta» sobre la fiscalidad de las empresas: 2.5.1. 25º aniversario del Grupo; 2.5.2. Aspectos generales; 2.5.3. Procesos de revisión de Standstill y Rollback; 2.5.4. Seguimiento de los efectos reales de las medidas individuales; 2.5.5. Mapeo de programas de cumplimiento cooperativo en la UE a la luz de los criterios del Código; 2.5.6. Lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas a efectos tributarios. 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. 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. Acuerdos de la UE con Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y Suiza; 5.4. Cooperación administrativa con terceros países en el ámbito del IVA. 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. Eventos y publicaciones. 10. Iniciativa ciudadana europea: «Gravar las grandes fortunas para financiar la transición ecológica y social».

1. Introducción

1.1. Trío de Presidencias española, belga y húngara

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 española, belga y húngara, que ostentarán el cargo desde el 1 de julio de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2024.

En lo referente a la fiscalidad, según se ve en su programa de trabajo¹, se hará especial hincapié en adoptar nuevas medidas para modernizar y simplificar el sistema común del IVA adoptando la digitalización, y en trabajar para cerrar la brecha del IVA, en beneficio de los presupuestos tanto nacionales como de la UE. El Trío impulsará la transposición al Derecho de la Unión del marco de la OCDE para la reforma fiscal internacional. Asimismo, el Trío contribuirá a la revisión del código aduanero de la Unión para prepararlo para el futuro, con vistas a lograr un rendimiento más armonizado, reforzar la cooperación con las autoridades policiales y de vigilancia del mercado, y aprovechar las nuevas tecnologías para incrementar la eficiencia y la competitividad, protegiendo al mismo tiempo el mercado interior.

1.2. Presidencia de España: 1 julio – 31 diciembre 2023

Desde el 1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2023 España ha ejercido la Presidencia rotatoria del Consejo de la UE, y en su programa² ha establecido cuatro prioridades:

- Reindustrializar la UE y garantizar su autonomía estratégica abierta
- Avanzar en la transición ecológica y la adaptación medioambiental
- Impulsar una mayor justicia social y económica
- Reforzar la unidad europea

Reindustrializar la UE y garantizar su autonomía estratégica abierta

La apertura internacional de las últimas siete décadas ha sido muy beneficiosa para la UE y le ha permitido alcanzar cotas de crecimiento económico y bienestar social que, desde el proteccionismo, habrían sido imposibles.

No obstante, la apertura internacional también ha facilitado procesos de deslocalización que nos han hecho perder industrias en sectores estratégicos y nos ha llevado a adquirir una dependencia excesiva de terceros países en ámbitos como la energía, la salud, las tecnologías digitales y la alimentación.

Ahora, los cambios geopolíticos, tecnológicos y medioambientales que se están produciendo nos brindan la oportunidad de invertir esta tendencia y atraer nuevas empresas y empleos al territorio europeo, generando riqueza y reduciendo nuestras vulnerabilidades externas.

Para lograrlo, la Presidencia española ha trabajado en dos frentes. Por un lado, promoviendo aquellos expedientes que permitirán fomentar el desarrollo de industrias y tecnologías estratégicas en Europa, la ampliación y diversificación de nuestras relaciones comerciales, y el reforzamiento de las cadenas de suministro, otorgándole una especial importancia a la Cumbre UE-CELAC y su seguimiento.

Por otro lado, han propuesto una estrategia común para garantizar la seguridad económica y el liderazgo global de la UE de aquí a 2030, que permitirá dar continuidad y profundidad al trabajo de las instituciones europeas y la hoja de ruta acordada por los 27 Estados Miembros en la reunión informal de los jefes de Estado o de Gobierno de Versalles en marzo de 2022.

¹ <https://spanish-presidency.consilium.europa.eu/es/programa/programa-del-trio/>

² <https://spanish-presidency.consilium.europa.eu/es/programa/prioridades/>

Avanzar en la transición ecológica y la adaptación medioambiental

Para los europeos, frenar el cambio climático y la degradación medioambiental no es solo una obligación legal y moral. Es, también, una oportunidad inmensa. Si se ejecuta bien, la transición ecológica permitirá reducir drásticamente las dependencias en energía y materias primas, abaratará sustancialmente la factura eléctrica, hará más competitivas a las empresas, y creará cerca de un millón de empleos, solo en esta década.

La Presidencia española ha hecho todo lo posible para facilitar esta transición. Ha impulsado una reforma del mercado eléctrico que acelere el despliegue de las energías renovables, reduzca los precios de la electricidad y mejore la estabilidad del sistema.

Han agilizado la tramitación de los expedientes legislativos pendientes del Fit for 55, como el paquete de Gas e Hidrógeno, y los reglamentos de eficiencia energética. Y han promovido medidas para la reducción de residuos y microplásticos, el diseño de productos sostenibles y la generación de combustibles ecológicos. Todo para que la UE siga liderando la lucha global contra el cambio climático y lo haga creando riqueza y nuevas oportunidades en todo su territorio.

Impulsar una mayor justicia social y económica

En el futuro, no bastará con que el PIB europeo crezca. Habrá que lograr que la riqueza generada llegue a toda la ciudadanía y sirva para mejorar sus oportunidades y condiciones de vida. Es necesaria una economía más competitiva, pero también más justa y solidaria.

Por eso, la Presidencia española ha abogado por el establecimiento de unos estándares mínimos y comunes de tributación empresarial en todos los Estados Miembros que combatirán la evasión fiscal de las grandes multinacionales, que cada año cuesta a la UE 1,5 puntos de PIB, es decir, lo mismo que gasta en vivienda y protección medioambiental.

Asimismo, han trabajado para una adecuada revisión del Marco Financiero Plurianual 2021-2027, y para una reforma de las reglas fiscales que permita superar la austeridad, aumentar la transparencia, y combinar la sostenibilidad de las finanzas públicas con la correcta financiación de las transiciones verde y digital.

Por último, han impulsado la ampliación de los derechos de los trabajadores en varios ámbitos y de colectivos vulnerables como los niños, las mujeres que sufren violencia de género, y las personas con discapacidad.

Reforzar la unidad europea

En un mundo de incertidumbre y tensiones geopolíticas crecientes, la UE debe permanecer unida. Por eso los Estados Miembros deben seguir avanzando en materia de integración y desarrollar herramientas que permitan afrontar los grandes desafíos de nuestra época.

Para ello, la Presidencia española ha abogado por una mayor profundización del mercado interior, la culminación de la unión bancaria y la unión de mercados de capitales, una consolidación y mejora de instrumentos comunes como los fondos NextGenerationEU, una gestión más eficaz y coordinada de los procesos de migración y asilo, y por el apoyo coordinado a Ucrania y a otros Estados de nuestro entorno.

Asimismo, han trabajado por el desarrollo de una identidad y valores compartidos, y por una nueva fase de desarrollo del proyecto europeo.

Fiscalidad

La Presidencia española fijó como prioridades en el ámbito de la política fiscal los avances en el nuevo marco fiscal internacional y la lucha contra la planificación fiscal agresiva a través del refuerzo de medidas antifraude y antielusión y, en particular:

- abordar las entidades con poca o ninguna sustancia establecidas en los Estados miembros con el principal objetivo de obtener una ventaja fiscal erosionando la base imponible de otros Estados miembros;
- aprovechar la transición digital para prevenir el fraude del IVA y apoyar a las empresas de la UE;
- desarrollar un procedimiento más eficaz para la gestión de las retenciones fiscales en origen; y
- reforzar la cooperación entre las autoridades tributarias de los Estados miembros y promover la buena gobernanza fiscal.

La Presidencia española demostró la alta prioridad otorgada al ámbito fiscal con la organización de 24 reuniones de día completo y cuatro reuniones de medio día del Grupo de Trabajo sobre Cuestiones Fiscales (WPTQ), dos reuniones de día completo y una reunión de medio día del Grupo del Código de Conducta y dos reuniones de media jornada de los Consejeros/Agregados Fiscales.

Se prosiguió el trabajo sobre todos los expedientes pendientes, incluida la modificación de la Directiva sobre cooperación administrativa a efectos fiscales, las propuestas incluidas en el paquete "IVA en la era digital", la propuesta sobre una reducción más rápida y segura del exceso de retenciones en origen (FASTER, por sus siglas en inglés), la propuesta para impedir el uso indebido de entidades fantasma a efectos fiscales (UNSHELL), las propuestas de Directiva del Consejo por la que se establece un sistema fiscal de sede para las microempresas, pequeñas y medianas empresas (HOT, por sus siglas en inglés), una Directiva del Consejo sobre precios de transferencia y una Directiva del Consejo sobre Negocios en Europa: Marco para la Fiscalidad sobre la Renta (BEFIT, por sus siglas en inglés), la actualización de la lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas a efectos fiscales, así como la revisión de la Directiva sobre Fiscalidad de la Energía.

Más concretamente, el Consejo de la UE:

- a) hizo balance de los avances en las negociaciones sobre la solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía mediante el Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) y aprobó una declaración al respecto;
- b) adoptó en las Naciones Unidas una posición en nombre de la UE y sus Estados miembros sobre la cooperación fiscal en relación con las conclusiones del informe del Secretario General de las Naciones Unidas publicado el 8 de agosto de 2023;
- c) adoptó la Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE (DAC8);
- d) realizó avances sustanciales hacia un acuerdo sobre la Directiva del Consejo sobre una reducción más rápida y segura de las retenciones en origen practicadas en exceso;
- e) tomó nota del informe de situación de la Presidencia sobre el paquete del IVA en la era digital;
- f) hizo avanzar las negociaciones de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para impedir el uso indebido de entidades fantasma con fines fiscales mediante el análisis de varios enfoques nuevos con vistas a aunar puntos de vista divergentes sobre partes importantes de la propuesta;
- g) avanzó en la propuesta de Directiva del Consejo que reestructura el marco de la Unión para la fiscalidad de los productos energéticos y la electricidad (refundición); e
- h) inició el examen de las propuestas de Directiva del Consejo por la que se establece un sistema fiscal de sede para las micro, pequeñas y medianas empresas (HOT), una Directiva del Consejo sobre precios de transferencia y una Directiva del Consejo sobre las empresas en Europa: marco para la fiscalidad de la renta (BEFIT).

El Grupo del Código de Conducta (Fiscalidad de las Empresas) también continuó su trabajo en las diversas cuestiones incluidas en su mandato actual, incluida la lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas a efectos fiscales, como se establece en su informe semestral³. La lista de la UE fue actualizada por última vez por el Consejo el 17 de octubre de 2023⁴.

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

2. Fiscalidad directa

2.1. FASTER

El 19 de junio de 2023, la Comisión publicó una propuesta de Directiva del Consejo sobre una reducción más rápida y segura del exceso de retenciones fiscales ("FASTER", por sus siglas en inglés)⁵. Esta propuesta tiene como objetivo introducir, en toda la UE, procedimientos más eficientes (y armonizados) en casos transfronterizos de exención de impuestos en origen que los Estados miembros aplican sobre los ingresos procedentes de la tenencia de valores negociados en bolsa (dividendos sobre acciones e intereses sobre bonos). A través de un registro obligatorio y obligaciones de información estandarizadas para los grandes intermediarios financieros, así como a través de procedimientos armonizados de desgravación fiscal y un certificado digital de residencia fiscal de la UE para los contribuyentes (inversores) afectados, se persigue un doble objetivo: apoyar el buen funcionamiento de la Unión de los Mercados de Capitales, facilitando la inversión transfronteriza y garantizando una fiscalidad justa evitando el fraude y el abuso fiscal en este ámbito.

La Presidencia española dio a esta propuesta legislativa un alto nivel de prioridad y logró buenos avances técnicos a nivel del Grupo "Cuestiones Fiscales" (se celebraron seis reuniones del Grupo "Cuestiones Fiscales" y se discutieron cuatro textos transaccionales).

El análisis técnico de esta propuesta legislativa y los debates con los Estados miembros revelaron que el texto inicial propuesto por la Comisión debía ajustarse antes de poder presentarlo al Consejo para su aprobación. Por ello, la Presidencia española introdujo una serie de modificaciones en el texto, entre las que destacan:

- adaptó las normas aplicables a la expedición del certificado de residencia fiscal digital;
- incluyó disposiciones que permitirían a los intermediarios financieros certificados asumir la posición de intermediarios no certificados, con el fin de facilitar la aplicación de la desgravación y completar la información que debe ser reportada a las administraciones tributarias;
- reforzó el alcance de la información que deben presentar los intermediarios financieros certificados y especificó una serie de otras disposiciones relacionadas;
- aclaró las condiciones bajo las cuales los Estados miembros pueden rechazar las solicitudes de reembolso rápido, con el fin de reducir las posibilidades de reclamaciones fraudulentas;
- añadió disposiciones especiales que rigen los casos relacionados con inversiones indirectas; y
- especificó con más detalle las disposiciones sobre intereses de demora, responsabilidad, protección de datos personales y evaluación de la futura Directiva.

Una de las principales cuestiones de estas negociaciones es la petición de varios Estados miembros de incluir la posibilidad de mantener sus actuales sistemas de desgravación en origen de la retención en origen. Para seguir avanzando en esta cuestión, la Presidencia propuso prever tal posibilidad, en condi-

³ Doc. ST 15757/23 + ADD 1-12.

⁴ DO C de 23.10.2023, C/2023/437.

⁵ Doc. ST 10820/23 + ADD 1-5.

ciones específicas. Otro tema planteado por una delegación fue que el establecimiento del registro de intermediarios financieros y las obligaciones de presentación de informes fueran voluntarios para los Estados miembros.

En la reunión del Grupo “Cuestiones Fiscales” (Alto Nivel) del 23 de noviembre se celebró un debate de orientación general sobre este expediente. Quedó claro que se habían logrado avances sustanciales y, en particular, recibió un amplio apoyo la disposición relativa al certificado electrónico de residencia fiscal. Sin embargo, es necesario realizar más trabajos técnicos antes de que el expediente pueda presentarse al Consejo para la aprobación de una orientación general.

2.2. Uso indebido de entidades fantasma

El 22 de diciembre de 2021, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para impedir el uso indebido de entidades fantasma a efectos fiscales y se modifica la Directiva 2011/16/UE (propuesta “Unshell”)⁶.

El objetivo de la propuesta es prevenir la elusión y la evasión fiscal mediante acciones de empresas sin un mínimo de sustancia y mejorar el correcto funcionamiento del mercado interior. La propuesta tiene como objetivo luchar contra el uso indebido de entidades fantasma con fines fiscales indebidos y garantizar que las empresas fantasma en la UE que tienen una actividad económica mínima o nula no puedan beneficiarse de ventajas fiscales.

El 6 de enero de 2022, en el Grupo de Trabajo de Alto Nivel, la propuesta se presentó a las delegaciones y la Presidencia francesa anunció su intención de iniciar los debates en el Consejo sobre este expediente. La primera ronda de análisis artículo por artículo de la propuesta finalizó el 23 de mayo durante la Presidencia francesa.

Durante la Presidencia checa se avanzó en la exploración del camino a seguir en lo que respecta a las consecuencias fiscales y se presentaron textos de compromiso sobre partes de la propuesta, como la identificación de entidades que no tienen una sustancia mínima, así como el intercambio de información. En principio, la mayoría de las delegaciones apoyaron los objetivos de la propuesta, pero opinaron que sería necesario realizar más trabajo técnico importante antes de que un acuerdo fuera viable.

Durante la Presidencia sueca se lograron avances en una serie de cuestiones controvertidas, como el alcance, los criterios de sustancia mínima, las consecuencias fiscales y el certificado de residencia fiscal. El Grupo de Trabajo de Alto Nivel proporcionó orientación para seguir trabajando sobre estas y también otras cuestiones pendientes. Las delegaciones destacaron las interrelaciones entre las diferentes partes de esta compleja Directiva, lo que significa que una orientación elegida en una parte de la Directiva podría influir en la solución en otras partes.

La Presidencia española continuó trabajando en este expediente, que fue discutido en el Grupo de Cuestiones Fiscales los días 4 de julio y 5 de septiembre y en el Grupo de Alto Nivel los días 4 de octubre y 23 de noviembre. En el Grupo de Trabajo de julio se discutieron las siguientes cuestiones: consecuencias fiscales, vínculos con la legislación nacional contra el abuso, entidades excluidas, sustancia mínima, refutación de la presunción y reducción de la carga administrativa, certificado de residencia fiscal e intercambio de información. Sobre la base de las opiniones expresadas por las delegaciones y aprovechando los avances realizados durante las presidencias anteriores, la Presidencia presentó en septiembre un texto transaccional que abarcaba todo el proyecto de Directiva. Sobre este texto, las delegaciones expresaron opiniones divergentes que les impidieron llegar a un acuerdo y, como alternativa, sugirieron un enfoque en dos etapas. Este enfoque consistió en una primera etapa en la que la Direc-

⁶ Doc. ST 15296/21.

tiva incluiría un intercambio automático de información basado en una serie de características acordadas, que se llevaría a cabo junto con la aplicación de consecuencias fiscales internas, cuando se considerara apropiado. En una segunda etapa, se intercambiarían mejores prácticas sobre el uso de esa información para aplicar consecuencias fiscales entre los Estados miembros. Además, se sugirió que después de una evaluación de tales prácticas se podría lanzar una nueva propuesta en el futuro, si fuera apropiado.

En octubre, la Presidencia preguntó en el Grupo de Alto Nivel si las delegaciones deseaban seguir trabajando en el texto de compromiso o si podían considerar el enfoque en dos etapas. Aunque se apoyó hasta cierto punto el principio de un enfoque en dos etapas, varias delegaciones consideraron que las principales cuestiones pendientes no se resolverían con este enfoque y varias delegaciones consideraron que tal vez fuera necesario un análisis más detenido. Durante esa reunión, la Comisión sugirió un camino alternativo a seguir que podría basarse en un enfoque estándar mínimo y una caja de herramientas de consecuencias. Teniendo en cuenta que sería necesario realizar más trabajo técnico con respecto al enfoque en dos etapas, la Presidencia presentó al Grupo de Alto Nivel de noviembre una propuesta basada en las sugerencias hechas por la Comisión para comprobar si ésta podría ser una alternativa aceptable para avanzar. Sin embargo, no hubo ningún acuerdo sobre esta nueva propuesta que fuera aceptable para todos, por lo que serán necesarios más debates para encontrar soluciones de compromiso sobre las cuestiones pendientes.

2.3. Propuestas de Directivas del Consejo relativas al BEFIT, a los precios de transferencia y al sistema de imposición en la sede

El 12 de septiembre de 2023, la Comisión presentó tres nuevas e importantes propuestas legislativas de directivas del Consejo en el ámbito del impuesto de sociedades:

– BEFIT

Propuesta de Directiva del Consejo sobre las empresas en Europa: Marco para la fiscalidad de la renta (BEFIT)⁷, cuyo objetivo principal es desarrollar un marco fiscal corporativo común para las grandes multinacionales en la UE. Esto reducirá los costes de cumplimiento para las grandes empresas que operan en más de un Estado miembro y facilitará a las autoridades fiscales nacionales determinar qué impuestos se deben pagar correctamente. Las nuevas reglas, más simples, podrían reducir los costos de cumplimiento tributario para las empresas que operan en la UE hasta en un 65%.

BEFIT significará que:

- Las empresas que sean miembros de un mismo grupo calcularán su base imponible de acuerdo con un conjunto de reglas comunes.
- Las bases imponibles de todos los miembros del grupo se agregarán en una única base imponible.
- Cada miembro del grupo BEFIT tendrá un porcentaje de la base imponible agregada calculado sobre la base del promedio de los resultados imponibles de los tres ejercicios fiscales anteriores.

Tratar con 27 sistemas tributarios nacionales diferentes, cada uno con sus reglas específicas, hace que sea costoso para las empresas en lo que respecta al cumplimiento tributario. Esto desalienta la inversión transfronteriza en la UE, lo que coloca a las empresas europeas en desventaja competitiva en comparación con empresas de otras partes del mundo.

La propuesta se basa en el acuerdo fiscal internacional OCDE/G20 sobre un nivel mínimo global de imposición y en la Directiva del Segundo Pilar adoptada a finales de 2022. Reemplaza a las propuestas BI-

⁷ Doc. ST 12965/23 + ADD 1-3.

CIS (base imponible común del impuesto sobre sociedades) y BICIS (base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades), que se retiran. Las nuevas normas serán obligatorias para los grupos que operen en la UE con unos ingresos anuales combinados de al menos 750 millones de euros y en los que la entidad matriz última posea al menos el 75% de los derechos de propiedad o de los derechos que dan derecho a obtener beneficios.

Las reglas serán discretionales para los grupos más pequeños, que podrán optar por participar siempre que presenten estados financieros consolidados. Esto podría ser de particular interés para las PYME.

- Precios de transferencia

Propuesta de Directiva del Consejo sobre precios de transferencia⁸, cuyo objetivo esencial es integrar en la legislación de la UE principios y normas clave sobre precios de transferencia, acordados en el marco de la OCDE, y que también crea la posibilidad de establecer, dentro de la Unión, normas comunes vinculantes sobre cómo debe aplicarse el principio de plena competencia a transacciones específicas;

- Sistema tributario de las oficinas centrales

Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece un sistema de impuestos sobre las oficinas centrales (HOT, por sus siglas en inglés) para micro, pequeñas y medianas empresas independientes⁹, cuyo objetivo es simplificar el cumplimiento del impuesto de sociedades para las micro, pequeñas y medianas empresas (PYME) que deciden operar a través de las fronteras dentro de la UE. Básicamente, la Comisión propone que las PYME que tengan un establecimiento permanente al menos en otro Estado miembro (“de acogida”) puedan seguir aplicando voluntariamente las normas fiscales con las que están familiarizadas (del Estado miembro “de origen”) y puedan calcular e informar el resultado imponible de su establecimiento permanente en otro Estado miembro (“de acogida”) a las autoridades fiscales del Estado miembro de “origen”. Estos últimos aplicarían entonces el tipo impositivo de los Estados miembros “de acogida” al resultado imponible y recaudarían el impuesto sobre la renta de las sociedades adeudado por el establecimiento permanente antes de transferir los ingresos resultantes a los respectivos Estados miembros de acogida. Este sistema podría reducir los costes de cumplimiento, fomentar la expansión transfronteriza de las PYME y contribuir a garantizar la igualdad de condiciones para la participación de las PYME en el mercado interior.

Los Estados miembros comenzaron el análisis y el trabajo técnico sobre estas tres propuestas a nivel del Grupo de Trabajo de Cuestiones Fiscales. Se realizaron tres reuniones del Grupo sobre este tema.

2.4. Directiva sobre un Nivel Mínimo Global de Imposición (Segundo Pilar) y las negociaciones en el Marco Inclusivo sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS) sobre la reforma basada en dos pilares

Los Estados miembros deben transponer la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, sobre la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran escala en la Unión («Directiva del Segundo Pilar»)¹⁰ antes del 31 de diciembre de 2023.

En julio de 2023, el Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE/G20 anunció nuevos avances en los elementos restantes de la reforma de los dos pilares, como se establece en su Declaración de resultados sobre la solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la Digitalización de la

⁸ Doc. 12954/23 + ADD1.

⁹ Doc. 12951/23 + ADD 1-5.

¹⁰ DO L 328, 22.12.2022, p. 1.

Economía. En cuanto al Pilar 2, el 13 de julio de 2023 el Marco Inclusivo adoptó un paquete de documentos que incluía un acuerdo sobre los puntos de datos de la Declaración de Información GloBE y más orientaciones administrativas, en particular dos nuevos puertos seguros. La Presidencia informó al Consejo ECOFIN (el 14 de julio de 2023) sobre estas cuestiones¹¹.

Hasta la fecha, se han logrado mayores avances en el Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre BEPS, de acuerdo con el cronograma revisado. En cuanto al Segundo Pilar, el instrumento multilateral sobre la norma de sujeción a tributación quedó disponible para su firma a partir del 2 de octubre de 2023. Este instrumento, junto con las negociaciones bilaterales, permitirá a los países aplicar eficazmente la norma de sujeción a tributación en los tratados fiscales bilaterales existentes. También se están logrando avances en los aspectos restantes de ambos componentes básicos (importe A e importe B) del Pilar 1, y el Convenio Multilateral que implementará el Monto A en particular. Se informa periódicamente a las delegaciones del Grupo de Alto Nivel «Cuestiones Fiscales» sobre la situación de estas negociaciones.

En el contexto del trabajo en curso y los contactos bilaterales sobre estos asuntos, la Presidencia sugirió que los Estados miembros discutan la posibilidad de que el Consejo ECOFIN reconfirme su apoyo político a la solución de dos pilares, ya que estas negociaciones están entrando en sus etapas finales.

Tras la reunión de Consejeros Fiscales/Agregados del 13 de octubre de 2023 y nuevos contactos bilaterales, así como la reunión del Comité de Representantes Permanentes (COREPER 2) del 31 de octubre, el Consejo aprobó el 9 de noviembre de 2023 la declaración en la que, entre otros puntos, acogió con satisfacción y apoyó el acuerdo alcanzado por el Marco Inclusivo sobre las aclaraciones relativas a la aplicación del Pilar 2 contenidas en las orientaciones administrativas aprobadas por el Marco Inclusivo en diciembre de 2022, en febrero de 2023 y en julio de 2023, incluidos la regla sobre beneficios insuficientemente gravados, los puertos seguros a efectos del impuesto complementario nacional admisible, las nuevas orientaciones sobre créditos fiscales transferibles, el régimen de protección transitorio de la información desglosada por países y la declaración informativa GloBE. La Comisión también hizo una declaración en el acta de la reunión del Consejo, indicando en particular su opinión de que las orientaciones administrativas aprobadas por el Marco Inclusivo en diciembre de 2022, febrero de 2023 y julio de 2023 son compatibles con la Directiva del Segundo Pilar¹².

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

2.5.1. 25º aniversario del Grupo

Durante 25 años, la UE ha estado promoviendo una competencia fiscal justa y abordando las prácticas fiscales nocivas, tanto dentro de la UE como a nivel mundial.

Con motivo de la reunión informal del Grupo de Alto Nivel en Cuestiones Fiscales celebrada en Madrid los días 21 y 22 de septiembre, la Presidencia española del Consejo de la Unión Europea organizó una sesión para conmemorar el trabajo del Grupo «Código de Conducta» (fiscalidad de las empresas). El grupo se creó en 1998 para evaluar las medidas tributarias que pueden caer dentro del alcance del Código de Conducta: un compromiso político intergubernamental de los Estados miembros para identificar y evaluar, basándose en una serie de criterios, medidas tributarias que podrían ser perjudiciales para la base imponible de otros Estados miembros y de la economía europea. El grupo trabaja bajo la dirección política de los ministros de finanzas de la UE (ECOFIN). También coopera con jurisdicciones de terceros países para promover y fortalecer la buena gobernanza fiscal y lleva a cabo trabajos que conducen a la revisión periódica de la lista de la UE de jurisdicciones fiscales no cooperativas.

¹¹ Ver doc. 11223/23.

¹² Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 14 de diciembre de 2022, sobre la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grandes grupos nacionales en la Unión (DO L 328 de 22.12.2022, p.1).

La actual presidenta del Grupo del «Código de Conducta» de la UE, María José Garde, junto con los anteriores presidentes del grupo, reflexionaron sobre los logros del grupo, las lecciones aprendidas durante este período productivo y el impacto de los 25 años de la labor del Grupo del «Código de Conducta» en la UE y a nivel mundial. Los panelistas también intercambiaron puntos de vista con los miembros actuales del grupo y con delegados de los Estados miembros y de la Comisión sobre el trabajo futuro del grupo y los desafíos globales.

CONTEXTO

El Código de Conducta es un compromiso político de carácter intergubernamental. El Grupo del «Código de Conducta» del Consejo está formado por expertos fiscales de alto nivel de los Estados miembros. Con la ayuda de la secretaría del Consejo, el grupo es responsable de supervisar posibles medidas fiscales perjudiciales en los Estados miembros de la UE. La Comisión proporciona apoyo técnico al grupo.

El trabajo del grupo también tiene una dimensión internacional, en la que pretende promover cambios efectivos con respecto a la buena gobernanza fiscal a nivel mundial a través de la cooperación. El Grupo del «Código de Conducta» lleva a cabo el trabajo técnico, el control y la evaluación que conducen a la revisión periódica por parte del Consejo de la lista de la UE de jurisdicciones no cooperadoras a efectos fiscales. Esta lista de la UE se revisa periódicamente tras una revisión en profundidad de la implementación de los compromisos asumidos por todas las jurisdicciones de terceros países que forman parte del proceso. En este contexto, el grupo y su presidenta están llevando a cabo diálogos políticos con unas 90 jurisdicciones en todo el mundo.

2.5.2. Aspectos generales

ORGANIZACIÓN DEL TRABAJO

En el segundo semestre de 2023, el Grupo «Código de Conducta», presidido por D^a María José Garde Garde, Directora General de Fiscalidad del Ministerio de Hacienda de España, ha seguido cumpliendo su mandato de acuerdo con el programa de trabajo acordado.

Las reuniones del Grupo se celebraron los días 3 de julio, 3 de octubre y 22 de noviembre de 2023.

En la reunión del Grupo del 3 de julio, se confirmó al Sr. Christophe Vinck (Bélgica) como vicepresidente. De acuerdo con el mandato del Grupo Código de Conducta¹³, España no ha nombrado Vicepresidente durante este semestre.

PROGRAMA DE TRABAJO

En la reunión del Grupo «Código de Conducta» de 3 de julio de 2023, el Grupo aprobó el programa de trabajo durante la Presidencia española recogido en el doc. 10731/23.

Tras el paquete de trabajo acordado en 2018 por el Consejo ECOFIN y el nuevo mandato del Código, el presidente propuso llevar adelante un paquete de trabajo plurianual. Este paquete de trabajo plurianual se acordó en la reunión del Grupo del 3 de octubre de 2023.

¹³ Conclusiones del Consejo de 9 de marzo de 1998 sobre la creación del Grupo Código de Conducta (fiscalidad de las empresas) (DO C 99/1 de 1.04.1998, p. 1-2), apartado 8: «Si el Estado miembro del presidente ejerce la Presidencia del Consejo, o sea el siguiente en la fila para hacerlo, ese Estado miembro no nombrará ningún vicepresidente durante el período del presidente y, en consecuencia, el Grupo tendrá un solo vicepresidente durante ese período.»

El Consejo ECOFIN del 8 de diciembre de 2023 adoptó, como punto sin debate, unas Conclusiones sobre los progresos realizados por el Grupo «Código de Conducta» durante la Presidencia española (julio a diciembre de 2023)¹⁴.

2.5.3. Procesos de revisión de Standstill y Rollback

A mediados de noviembre de 2022 se lanzó una convocatoria de notificaciones de moratoria (*standstill*) y desmantelamiento (*rollback*) de nuevas medidas fiscales preferenciales promulgadas para final de 2022, cuyos resultados se presentaron en la reunión del Grupo del 1 de febrero de 2023. Se identificaron los siguientes nuevos regímenes¹⁵:

- 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).

PROCESO DE REVISIÓN DEL STANDSTILL

El Grupo adoptó las siguientes decisiones:

1. Ley de Promoción de Inversiones de Croacia (2022) (HR020): el Grupo acordó que la evaluación de la Ley de Promoción de Inversiones anterior (HR019) se aplicará por analogía a la Nueva Ley de Promoción de Inversiones (HR020).¹⁶
2. Desgravación de juegos digitales de Irlanda (IE017, notificación de 2021): el Grupo consideró el proyecto de evaluación y acordó que la medida no debería considerarse perjudicial y que se deberían monitorear los efectos del uso de subcontratistas.¹⁷
3. En Polonia – enmienda al régimen de sociedades holding (PL017) – el Grupo consideró el proyecto de evaluación y acordó que la medida no debería considerarse perjudicial.¹⁸
4. Apoyo de España a los ecosistemas de startups (ES024): el Grupo acordó que la medida no necesita ser evaluada por el Grupo.¹⁹

La revisión de la exención del impuesto sobre los beneficios de Rumanía para las 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 hasta el momento no se han adoptado los actos administrativos posteriores.

PROCESO DE REVISIÓN DEL ROLLBACK

En cuanto a la notificación de rollback de la Ley de Promoción de Inversiones de Croacia (HR019), el Grupo acordó que la reversión aún está pendiente y que debería ampliarse a la Nueva Ley de Promoción de Inversiones (HR020)²⁰.

¹⁴ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15875-2023-INIT/es/pdf>

¹⁵ Ver compilación actualizada en doc. 8602/5/20 REV 5.

¹⁶ Ver ADD 1.

¹⁷ Ver ADD 2.

¹⁸ Ver ADD 3.

¹⁹ Ver ADD 4.

²⁰ Ver ADD 5.

CENTRARSE EN LAS NOTIFICACIONES EN EL MARCO DEL PROCEDIMIENTO STANDSTILL

En las reuniones del 2 de junio y 22 de noviembre de 2023, el Grupo consideró posibles formas de mejorar sus prácticas de trabajo, para aclarar más cuándo los Estados miembros deben informar al Grupo sobre las medidas que pueden caer dentro del alcance del Código, y que dichas medidas sean notificadas con referencia a criterios claros y objetivos.

2.5.4. Seguimiento de los efectos reales de las medidas individuales

Durante los últimos años, algunas de las medidas sujetas a escrutinio fueron sometidas a seguimiento anual. El año pasado, se pidió a las delegaciones que presentaran los datos pertinentes también para el año 2020. En sus reuniones del 3 de octubre y el 22 de noviembre de 2023, el Grupo concluyó lo siguiente:

1. Medida de Grecia sobre el incentivo fiscal de patentes (EL015): el Grupo tomó nota de la información sobre el régimen EL015. En particular, los datos adicionales recibidos de Grecia confirmaron la conclusión extraída ya en 2022 de que la medida no parecía haber afectado de manera significativa a la ubicación de las empresas entre los Estados miembros. En consecuencia, se cierra el seguimiento.²¹
2. Nuevo impuesto sobre la renta de sociedades de Lituania para empresas que implementan grandes proyectos (LT009): el régimen no parece haber afectado la ubicación de las empresas entre los Estados miembros de manera significativa, pero el Grupo debería seguir analizando los efectos en el ejercicio de seguimiento del próximo año.²²
3. La medida de Luxemburgo sobre financiación intragrupo – uso de la regla de puerto seguro (LU016) – el régimen no parece haber afectado la ubicación de las empresas entre los Estados miembros de manera significativa y se puede poner fin a la supervisión de la medida.²³
4. Régimen de deducción de intereses nocionales de Polonia (PL011): el régimen no parece haber afectado la ubicación de las empresas entre los Estados miembros de manera significativa, pero el Grupo debería seguir analizando los efectos en el ejercicio de seguimiento del próximo año.²⁴
5. Programa de cumplimiento cooperativo de Polonia para grandes contribuyentes (PL014): el régimen no parece haber afectado de manera significativa la ubicación de las empresas entre los Estados miembros, pero el Grupo debería seguir analizando los efectos en el ejercicio de seguimiento del próximo año.²⁵
6. Régimen de deducción de intereses nocionales de Portugal (PT018): el régimen no parece haber afectado de manera significativa la ubicación de las empresas entre los Estados miembros y se puede poner fin al seguimiento de la medida, a la luz de los datos disponibles para los últimos nueve años.²⁶
7. Medida de Rumania sobre la reducción del impuesto sobre la renta para mantener/aumentar el capital propio (RO011): el régimen no parece haber afectado de manera significativa la ubicación de las empresas entre los Estados miembros, pero el Grupo debería seguir analizando los efectos en los próximos años. ejercicio de seguimiento del año.²⁷

El Grupo examinará los efectos de la medida restante CY020 y el uso de las normas de puerto seguro en Chipre y Polonia una vez que se le pongan a su disposición los datos pertinentes.

²¹ Ver ADD 6.

²² Ver ADD 7.

²³ Ver ADD 8.

²⁴ Ver ADD 9.

²⁵ Ver ADD 10.

²⁶ Ver ADD 11.

²⁷ Ver ADD 12.

2.5.5. 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.

El 3 de octubre de 2023, el Grupo estuvo de acuerdo con las conclusiones del ejercicio de mapeo, incluido que el Grupo monitoree los efectos de las resoluciones tácitas en el Programa de Cumplimiento Cooperativo italiano.

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

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

En sus conclusiones de 6 de diciembre de 2022²⁸, el Consejo Ecofin acogió con satisfacción los avances logrados por el Grupo Código de Conducta, en particular en lo que respecta a las notificaciones de statu quo y desmantelamiento, la revisión de la lista de la UE de jurisdicciones no cooperadoras en febrero de 2023 y el trabajo sobre un mayor fortalecimiento del proceso de inclusión en la lista de la UE;

El Consejo acogió con satisfacción en particular los progresos realizados por las jurisdicciones que completaron la reforma de sus regímenes de exención de ingresos de fuentes extranjeras (FSIE, por sus siglas en inglés) dentro del plazo sugerido y el diálogo en curso con algunas otras jurisdicciones que están en el proceso de reformar su régimen FSIE con miras a incluir las plusvalías de origen extranjero en el ámbito de la reforma. El Consejo acogió con satisfacción los avances realizados con jurisdicciones tributarias nulas o solo nominales en el contexto del seguimiento de la implementación de los requisitos de sustancia económica según el criterio 2.2 y con jurisdicciones relevantes con respecto a la implementación del estándar mínimo anti-BEPS (criterio 3.2) de presentación de informes país por país (CbCR) y sobre la implementación del intercambio automático de información (AEOI) (criterio 1.1) y el intercambio de información previa solicitud (criterio 1.2).

El Consejo invitó al Grupo a continuar un diálogo eficaz con las jurisdicciones y realizar un seguimiento, para que las jurisdicciones sigan cumpliendo sus respectivos compromisos y cumplan los criterios de inclusión en la lista de la UE de conformidad con los plazos acordados.

El Grupo continuó las interacciones y el diálogo con las jurisdicciones pertinentes para evaluar los acontecimientos recientes y la implementación de sus compromisos, con miras a la actualización de la lista de la UE.

El Grupo encargó a los Consejeros Fiscales/Agregados que debatieran cuestiones urgentes relativas a la actualización de la lista de la UE en las reuniones del 15 de septiembre de 2023. La preparación de la revisión de la lista finalizó en la reunión del Grupo del 3 de octubre de 2023. La lista actualizada de jurisdicciones no cooperadoras fue aprobada por el Consejo el 17 de octubre de 2023²⁹ y publicada en el Diario Oficial el 23 de octubre de 2023.³⁰

Hay 16 jurisdicciones en la lista de la UE después de la actualización. Se agregaron tres jurisdicciones al Anexo I de la lista de la UE: Antigua y Barbuda, Belice y Seychelles. Se encontró que las tres jurisdicciones carecían de intercambio de información fiscal previa solicitud (criterio 1.2). Al mismo tiempo, tres

²⁸ 10157/23.

²⁹ 13879/23.

³⁰ DO C 437 de 23.10.2023, páginas 1-4.

jurisdicciones fueron eliminadas de la lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas a efectos fiscales. Las Islas Vírgenes Británicas modificaron su marco sobre intercambio de información previa solicitud (criterio 1.2) y serán reevaluadas de acuerdo con el estándar de la OCDE. A la espera de esta reevaluación, esta jurisdicción se ha incluido en el anexo II. Costa Rica modificó los aspectos perjudiciales de su régimen FSIE (criterio 2.1). Las Islas Marshall fueron eliminadas de la lista porque lograron avances significativos en la aplicación de requisitos de sustancia económica (criterio 2.2).

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

Jordania, Qatar, Montserrat y Tailandia cumplieron sus compromisos y fueron eliminados del Anexo II.

Turquía permanece en el anexo II para el criterio 1.1 (intercambio automático de información), ya que aún no se ajusta plenamente a los compromisos exigidos en virtud de las conclusiones del Consejo Ecofin de 22 de febrero de 2021, 5 de octubre de 2021, 24 de febrero de 2022, 4 de octubre de 2022, 14 de febrero de 2023 y 17 de octubre 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 JURISDICCIONES

Visión general

A fecha de octubre de 2023, el Grupo aún debe supervisar la implementación de un total de 17 compromisos³¹ asumidos a alto nivel político por 14 jurisdicciones³². Éstas se recogen en el anexo II de las conclusiones del Consejo:

Criterio	Número de jurisdicciones comprometidas
1.1	7
1.2	4
2.1	5
3.2	1

En concreto, quedan por revertir un total de seis regímenes fiscales perjudiciales según el criterio 2.1, dos de los cuales están bajo seguimiento por el Grupo³³ y cuatro por el FHTP de la OCDE³⁴. Puede encontrarse una descripción detallada en la recopilación³⁵ de regímenes y medidas preferenciales examinados por el Grupo según 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.

³¹ Esta cifra suma el número de compromisos por jurisdicciones bajo cada criterio (ver tabla).

³² Albania, Armenia, Aruba, Botswana, Belice, Islas Vírgenes Británicas, Botswana, Costa Rica, Hong Kong, Israel, Jordania, Malasia, Turquía y Vietnam.

³³ Los regímenes FSIE de Hong Kong y Malasia.

³⁴ Los "incentivos industriales" de Albania, las "zonas económicas libres" de Armenia y los "proyectos de tecnología de la información" y la "zona económica especial" de Eswatini.

³⁵ ST 6430/23.

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 DETECCIÓN 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 paso³⁶. 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 2022³⁷. 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 2022.³⁸ Los compromisos asumidos por las jurisdicciones se reflejaron en la actualización de la lista de la UE de febrero de 2023.

Se espera que el informe de revisión por pares del Foro Global 2023 sobre AEOI se publique en diciembre de 2023.

Criterio 1.2 (revisiones por pares realizadas por el Foro Global con respecto al estándar sobre Intercambio de Información previa solicitud)

En julio, el Foro Global publicó el resultado de su proceso de revisión por pares respecto de una jurisdicción que había sido incluida en el Anexo II en espera de una revisión complementaria³⁹. Esta jurisdicción recibió una calificación de “cumplimiento parcial” y posteriormente el Consejo la incluyó en el Anexo I el 17 de octubre de 2023.

El 8 de noviembre de 2023, el Foro Mundial publicó el resultado de su proceso de revisión por pares respecto de Botswana (examen complementario), Dominica (examen complementario), Serbia y Tailandia. Las cuatro jurisdicciones han sido calificadas como Mayormente Cumplidoras. Botswana y Domi-

³⁶ Anexo a 10346/22.

³⁷ https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/peer-review-of-the-automatic-exchange-of-financial-account-information-2022_36e7cded-en

³⁸ Aruba, Belize, Curaçao, Costa Rica, Israel y Trinidad y Tobago.

³⁹ Islas Seychelles.

nica están actualmente incluidos en el Anexo II en espera del resultado de sus exámenes complementarios. Por lo tanto, el Grupo recomendará sobre esta base eliminar a Botswana y Dominica del Anexo II en la próxima actualización 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 inglés⁴⁰) 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, el 2 de junio de 2023, el 3 de octubre de 2023 y el 22 de noviembre de 2023. Será necesario seguir trabajando en este tema.

Criterio 2.1 Regímenes bajo monitoreo FHTP

En su reunión de los días 26 y 27 de octubre de 2023, el FHTP evaluó las reformas de cuatro regímenes relacionados con las jurisdicciones que asumieron compromisos con el Grupo del Código de Conducta⁴¹, y el Grupo examinó estas evaluaciones en su reunión del 22 de noviembre de 2023.

Criterio 2.1 (Regímenes de exención de ingresos de fuentes extranjeras)

En octubre de 2019, el Consejo Ecofin aprobó orientaciones sobre los regímenes de exención de ingresos de fuentes extranjeras (FSIE) en el marco del ejercicio de inclusión en la lista de la UE (criterio 2.1). Esta guía reconoce que los regímenes FSIE son un enfoque legítimo para prevenir la doble imposición, pero identifica elementos potencialmente dañinos que podrían estar presentes en dichos regímenes.

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 enviaron un cuestionario a nueve jurisdicciones en febrero de 2020, con un plazo límite para responder el 20 de marzo de 2020. Se acordó examinar cuatro jurisdicciones en una etapa posterior.

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

El 19 de mayo de 2021, el Grupo acordó enviar cartas a seis jurisdicciones de las cuales el Grupo buscaría compromisos para derogar o modificar sus regímenes dañinos de FSIE. Cinco jurisdicciones respondieron y confirmaron su compromiso de abolir o modificar sus regímenes⁴². Una jurisdicción no expresó el compromiso solicitado⁴³. Las tres jurisdicciones restantes⁴⁴ se consideraron conformes con los criterios de inclusión en la lista de la UE. Una jurisdicción⁴⁵ reformó su régimen FSIE antes de finales de 2022, con efecto a partir del 1 de enero de 2023.

⁴⁰ Beneficial Ownership.

⁴¹ Los "incentivos industriales" de Albania, las "zonas económicas libres" de Armenia y los "proyectos de tecnología de la información" y la "zona económica especial" de Eswatini.

⁴² Costa Rica, Hong Kong, Malasia, Qatar y Uruguay.

⁴³ Panamá.

⁴⁴ Maldivas, Nauru y Singapur.

⁴⁵ Uruguay.

Durante los exámenes técnicos de las reformas del FSIE, fue necesario aclarar el lenguaje de la Guía sobre el FSIE en ciertos aspectos, en particular sobre el tratamiento fiscal de las ganancias de capital. Tras esta aclaración de la Guía sobre los regímenes FSIE en diciembre de 2022⁴⁶, el Grupo decidió conceder a las dos jurisdicciones afectadas⁴⁷ tiempo adicional para modificar su legislación relativa al tratamiento fiscal de las ganancias de capital, es decir, para finales de 2023, con efecto a partir del 1 de enero de 2024. Se pidió a una jurisdicción⁴⁸ que se comprometiera antes del 30 de junio de 2023 a modificar su régimen FSIE de conformidad con la Guía FSIE antes del 30 de junio de 2024, con efecto a partir del 1 de julio de 2024. Esta jurisdicción se comprometió a modificar su régimen FSIE antes del 31 de diciembre de 2023, con efecto a partir del 1 de enero de 2024, y adoptó la legislación pertinente el 3 de octubre de 2023, de conformidad con la Guía FSIE. A una jurisdicción⁴⁹ se le concedió 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.

Una jurisdicción⁵⁰ modificó su régimen FSIE y dos jurisdicciones⁵¹ cumplieron sus compromisos de conformidad con la Guía sobre regímenes FSIE antes de la actualización de la lista de la UE en octubre de 2023.

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 jurisdicciones⁵² 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

⁴⁶ Doc. 14674/22.

⁴⁷ Hong Kong y Malasia.

⁴⁸ Singapur.

⁴⁹ Qatar.

⁵⁰ Costa Rica.

⁵¹ Qatar y Singapur.

⁵² 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.

enero de 2023 cartas a cuatro jurisdicciones⁵³ 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.

La evaluación preliminar del seguimiento de 2023 de la aplicación de los requisitos de actividades sustanciales para 2022 (el año supervisado) se presentó en la reunión del FHTP del 26 al 27 de octubre de 2023. De 12 jurisdicciones fiscales nulas o solo nominales en el alcance del estándar FHTP, 4⁵⁴ recibieron recomendaciones suaves, en particular sobre datos estadísticos y programas de cumplimiento. Además, cuatro jurisdicciones⁵⁵ recibieron recomendaciones estrictas sobre el intercambio de información. Sin embargo, este último se reevaluará en enero de 2024 en función de los avances realizados en este ámbito hasta finales de 2023. El Grupo tendrá en cuenta los resultados de la evaluación final del FHTP a tiempo para la actualización de la lista de la UE en febrero de 2024.

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

En mayo de 2018, el Grupo 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 Grupo 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 Grupo solicitó a estas jurisdicciones que reformaran el marco de sus fondos de acuerdo con la Orientación técnica⁵⁶. Las reformas, aprobadas por el Grupo, entraron en vigor en estas jurisdicciones en 2020, es decir, un año más tarde que otros requisitos de sustancia económica (requisitos de sustancia general).

En mayo de 2022, el Grupo inició un seguimiento anual específico de la implementación del marco mejorado sobre CIV por parte de las cuatro jurisdicciones afectadas sobre la base de un cuestionario específico. Dado que los CIV están fuera del ámbito de aplicación de la norma FHTP, dicho seguimiento estaría a cargo íntegramente del Grupo con la asistencia técnica de la Comisión.

Para el primer período relevante de monitoreo de CIV, para los años 2020, 2021 y parcialmente 2022, el Grupo reconoció los esfuerzos sustanciales realizados por todas las jurisdicciones involucradas. Las recomendaciones se dirigieron a tres de cada cuatro jurisdicciones.

Además, en agosto de 2023 el Grupo acordó un cuestionario actualizado para el segundo año de seguimiento (2023). Las conclusiones se debatieron en la reunión del 22 de noviembre de 2023 con vistas a dirigir recomendaciones actualizadas a las jurisdicciones afectadas.

Proceso de Monitoreo de Requisitos de Sustancia Económica para asociaciones bajo el criterio 2.2

En mayo de 2020, el Grupo evaluó cómo las diferentes jurisdicciones 2.2 tratan a las sociedades en su legislación sobre sustancia económica. Los resultados confirmaron que sólo cinco jurisdicciones 2.2 in-

⁵³ Bahrein, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas e Islas Caimán.

⁵⁴ Anguila, Bahamas, Barbados e Islas Turcas y Caicos.

⁵⁵ Anguila, Bahamas, Islas Turcas y Caicos, así como las Islas Vírgenes Británicas.

⁵⁶ Bahamas, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas e Islas Caimán.

cluían todas las asociaciones relevantes en el alcance de su legislación sobre sustancia económica⁵⁷. El Grupo pidió a las jurisdicciones 2.2 en las que este no era el caso⁵⁸ que ampliaran el alcance de su legislación sobre sustancia económica a las asociaciones relevantes antes de junio de 2021, con efecto a partir del 1 de julio de 2021.

En mayo de 2023, el Grupo acordó un proceso de seguimiento anual para garantizar una aplicación adecuada del requisito de sustancia económica para las asociaciones a lo largo del tiempo. El primer año de seguimiento (2023) se refiere a información/datos y medidas de cumplimiento adoptadas por jurisdicciones 2.2 desde el 1 de julio de 2021 al 31 de diciembre de 2022.

Tras la coordinación con la Secretaría del FHTP y con miras a facilitar el proceso para las jurisdicciones pertinentes, se acordó distribuir un cuestionario dirigido a las asociaciones como anexo al cuestionario sobre la implementación de requisitos de sustancia económica para las empresas y seguir los mismos línea de tiempo.

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.

El 25 de septiembre de 2023, el Marco Inclusivo publicó su informe de revisión por pares de 2023 sobre el CbCR. En su reunión del 3 de octubre de 2023, el Grupo del Código de Conducta evaluó los resultados de las revisiones por pares del Marco Inclusivo para las jurisdicciones restantes con compromisos pendientes sobre el criterio 3.2. En 2023, el Marco Inclusivo ya no dirigió ninguna recomendación general a Belice, Israel, Montserrat, Panamá y Tailandia. Estas jurisdicciones también habían tomado las medidas necesarias para poder intercambiar eficazmente informes país por país con todos los Estados miembros de la UE. Como resultado, el Grupo consideró cumplidos sus compromisos sobre el criterio 3.2 y recomendó eliminar las referencias a estas jurisdicciones con respecto al criterio 3.2 de los Anexos pertinentes. Trinidad y Tobago no cumplió su compromiso sobre CbCR dentro del plazo acordado. En consecuencia, el Grupo recomendó actualizar la entrada sobre Trinidad y Tobago en el Anexo I para incluir una referencia al criterio 3.2.

En sus reuniones del 23 de noviembre de 2022, 3 de octubre de 2023 y 22 de noviembre de 2023, 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 la situación en relación con las jurisdicciones relevantes a las que no se ha aplicado el criterio 3.2 hasta

⁵⁷ Las Bahamas, Bahrein, la República de las Islas Marshall, las Islas Turcas y Caicos y los Emiratos Árabes Unidos.

⁵⁸ Anguila, Barbados, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Guernsey, Isla de Man y Jersey.

el momento, ya que se unieron al Marco Inclusivo del BEPS el 1 de enero de 2018 o después. El Grupo acordó ampliar el alcance del criterio 3.2 a las jurisdicciones relevantes de este grupo.

En su reunión del 22 de noviembre de 2023, el Grupo decidió iniciar el proceso preguntando a las jurisdicciones dentro del alcance de la lista de la UE que se han unido al Marco Inclusivo BEPS desde el 1 de enero de 2018, excepto aquellas que han implementado completamente el estándar global sobre CbCR, u optaron por no participar en 2023 del proceso de revisión por pares de la Acción 13 de BEPS, para obtener información sobre las UPE residentes de grupos de empresas multinacionales con ingresos de grupo consolidado por encima del umbral de presentación de informes CbCR.

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 fiscal. 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.

En la reunión del COCG del 22 de noviembre de 2023, el Grupo consideró una propuesta para el seguimiento de la implementación de medidas defensivas en el ámbito fiscal. El trabajo continuará sobre esta base.

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”⁵⁹ 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”.

⁵⁹ ST 14364/21.

El Grupo en sus reuniones del 1 de febrero, 26 de abril, 2 de junio, 3 de octubre y 22 de noviembre 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, y acordaron incluir las siguientes jurisdicciones en el ámbito geográfico del ejercicio de inclusión en la lista de la UE: Brunei Darussalam, Kuwait y Nueva Zelanda.

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 digital⁶⁰;
- 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 digital⁶¹; 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 IVA⁶².

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 de trabajo durante la Presidencia checa, y la Presidencia sueca empezó a trabajar en el paquete, también en los textos transaccionales sobre los tres aspectos de las propuestas, que fueron acogidos favorablemente por las delegaciones como una base sólida sobre la que seguir trabajando.

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. En el debate, los ministros acogieron favorablemente, en general, las grandes líneas de las propuestas de la Comisión y los avances realizados durante la Presidencia sueca. Muchos de los ministros también pidieron flexibilidad por cuanto se refiere a los marcos nacionales de notificación digital, así como que se siguiera trabajando en la forma exacta que tomaría el mayor papel otorgado a las plataformas en la recaudación del IVA en el ámbito de los servicios de alquiler de alojamientos de corta duración y de transporte de pasajeros.

Si bien la Presidencia española siguió trabajando en las tres partes del paquete, los avances más tangibles se realizaron en los ámbitos de la economía de plataformas y el registro único a efectos del IVA.

Por lo que se refiere a las partes relacionadas con el registro único a efectos del IVA, la Presidencia atendió las preocupaciones expresadas por muchas de las delegaciones suprimiendo las partes de la pro-

⁶⁰ ST 15841/22.

⁶¹ ST 15842/22.

⁶² ST 15843/22.

puesta relativas a la disposición sobre el sujeto pasivo considerado proveedor y a objetos de arte y bienes de ocasión. Se pospuso el análisis de la nueva ventanilla única de importación obligatoria para estudiarla en relación con los aspectos relativos al IVA de la reforma del Código Aduanero de la Unión, también a causa de las objeciones formuladas por varios Estados miembros acerca de la obligatoriedad de utilizar la ventanilla única, así como de la propuesta de algunos de ellos de estudiar soluciones alternativas.

Por lo que se refiere a la parte relacionada con las plataformas, la Presidencia siguió una estrategia para conciliar la posición de las delegaciones que tienen dudas acerca de la norma del considerado proveedor o que buscan una mayor flexibilidad en relación con los servicios de alquiler de alojamientos de corta duración y de transporte de pasajeros y la de aquellas que intentan minimizar la fragmentación del mercado interior. Si bien la mayoría de los Estados miembros apoya el último texto transaccional de la Presidencia, algunas delegaciones no pudieron respaldarlo, otras sugirieron que la aplicación de la norma del considerado proveedor fuese optativa y un pequeño grupo de delegaciones sugirió que se sustituyera esta norma por obligaciones de notificación.

El expediente se debatió en ocho reuniones del Grupo «Cuestiones Fiscales» celebradas en julio, septiembre, octubre y noviembre, así como en dos reuniones del Grupo de Alto Nivel celebradas en julio y noviembre. En el informe de situación recogido en el documento ST 15877/23 se explican más detalladamente los avances realizados en el paquete.

Dicho informe de situación fue presentado por la Presidencia española en el Consejo ECOFIN del 8 de diciembre.

4. Impuestos especiales

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)⁶³ (en lo sucesivo, «propuesta de DFE»).

La propuesta de DFE forma parte del paquete de medidas «Objetivo 55»⁶⁴, 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.

⁶³ ST 10872/21.

⁶⁴ ST 10849/21.

- vos, 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 energía⁶⁵. El 6 de diciembre de 2022, el Consejo Ecofin mantuvo un debate de orientación⁶⁶ 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. Teniendo en cuenta las orientaciones políticas, los análisis técnicos prosiguieron durante el primer semestre de 2023, y se presentó un texto transaccional revisado completo.

Partiendo de los progresos realizados por las Presidencias anteriores, la Presidencia española prosiguió los trabajos de revisión de la DFE. El expediente se analizó en el Grupo «Cuestiones Fiscales» los días 6 de julio, 18 de septiembre y 8 de noviembre. Además, los días 4 de octubre y 23 de noviembre se mantuvieron sendos cambios de impresiones en el Grupo de Alto Nivel. La Presidencia presentó notas informativas sobre temas específicos y posibles redacciones alternativas para determinados artículos. Se analizaron las cuestiones pendientes, al tiempo que se centraba la atención en los siguientes temas: niveles mínimos de imposición, en particular los tipos impositivos al final del período transitorio (1 de enero de 2033) y el tratamiento especial del gas natural y el GLP; indexación de los niveles mínimos de imposición; poder calorífico neto; definición de vuelos de negocios; fiscalidad de la madera; interacción entre la futura DFE y las normas sobre ayudas estatales; y productos mixtos.

La Presidencia logró encontrar posibles soluciones transaccionales a algunos de los temas debatidos. Sin embargo, en relación con varias cuestiones cruciales, las delegaciones todavía mantienen posiciones divergentes. Por lo tanto, es necesario seguir trabajando para alcanzar un acuerdo equilibrado.

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 potenciales⁶⁷.

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)⁶⁸ en lo que concierne al intercambio de información sobre criptoactivos y los acuerdos tributarios previos con particulares con grandes patrimonios⁶⁹.

⁶⁵ ST 9874/22.

⁶⁶ ST 14736/22.

⁶⁷ ST 13350/20, punto 36.

⁶⁸ 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).

⁶⁹ ST 14767/21, punto 59.

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)⁷⁰.

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 Estándar Común de Comunicación de Información (ECCL), elaborados por la OCDE en virtud del mandato del G20⁷¹. El G20 respaldó el Marco de información de los criptoactivos y las enmiendas al ECCL, que considera complementos integrales de las normas mundiales para el intercambio automático de información⁷².
- 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.

A raíz de los trabajos preparatorios, resumidos en el documento ST 13210/23, y de la aprobación del dictamen del Parlamento Europeo, el Consejo adoptó, el 17 de octubre de 2023, la Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad⁷³.

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 española, 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.

⁷⁰ ST 15829/22 + ADD 1 – ADD 5.

⁷¹ <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/crypto-asset-reporting-framework-and-amendments-to-the-common-reporting-standard.pdf>

⁷² Declaración de los dirigentes del G20 en Bali de los días 15 y 16 de noviembre de 2022, punto 31. (<https://www.consilium.europa.eu/media/60201/2022-11-16-g20-declaration-data.pdf>)

⁷³ DO L, 2023/2226, 24.10.2023, p. 1.

Este trabajo continuará, apoyándose también en los debates sobre estas cuestiones que tuvieron lugar durante anteriores Presidencias⁷⁴. El objetivo es garantizar la continuidad del funcionamiento del sistema de intercambio internacional de información con los países y territorios no pertenecientes a la UE, lo que es necesario por razones importantes de interés público.

5.3. Acuerdos de la UE con Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y Suiza

La Presidencia inició un debate en el Grupo «Cuestiones Fiscales» (Alto Nivel) sobre posibles modificaciones de los acuerdos relativos a intercambio automático de información sobre cuentas financieras para mejorar el cumplimiento fiscal internacional que la UE ha celebrado con Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y Suiza (en forma de Protocolos modificativos de los acuerdos anteriores)⁷⁵.

Se informó a las delegaciones sobre los contactos informales mantenidos por la Comisión con las administraciones de esos cinco países con el objetivo de indagar el alcance de una posible modificación de estos acuerdos, que consistiría principalmente en la adecuación necesaria a los cambios introducidos en el Estándar Común de Comunicación de Información de la OCDE y otros ajustes conexos.

La Comisión indicó que las autoridades de Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y Suiza han manifestado interés en actualizar los acuerdos con la UE, y que los Estados miembros de la UE se beneficiarían de disponer de tales acuerdos actualizados.

Como primer paso, la Presidencia juzgó apropiado someter a la consideración del Grupo de Alto Nivel discernir si las delegaciones consideraban que redundaba en su interés (y en el de la UE) modificar los cinco acuerdos, y si era necesario seguir manteniendo contactos informales para determinar en mayor medida el posible alcance de las modificaciones. En caso de que prosigan los contactos informales, se entiende que la Comisión informará periódicamente al respecto a los Estados miembros, a través del Grupo «Cuestiones Fiscales».

Una vez que la fase informal de «delimitación del alcance» que han llevado a cabo los servicios de la Comisión se considere concluyente, será necesario iniciar el proceso formal para la apertura de negociaciones (y consultas formales) en nombre de la UE, según proceda.

De conformidad con los requisitos establecidos en el Tratado de la UE (en particular, el artículo 16, apartados 1 y 6, del TUE), es prerrogativa del Consejo ejercer funciones de definición de políticas, elaborar la acción exterior de la Unión y velar por la coherencia de dicha acción. De conformidad con el artículo 218, apartado 2, del TFUE, corresponde al Consejo autorizar la apertura de negociaciones, aprobar las directrices de negociación, autorizar la firma de acuerdos entre la Unión y terceros países y celebrarlos.

Con arreglo al artículo 218, apartados 3 y 4, del TFUE, la Comisión presentará recomendaciones al Consejo, que adoptará una decisión por la que se autorice la apertura de negociaciones y se designe, en función de la materia del acuerdo previsto, al negociador o al jefe del equipo de negociación de la Unión. El Consejo podrá dictar directrices al negociador y designar un comité especial (por ejemplo, el Grupo «Cuestiones Fiscales»), al que deberá consultarse durante las negociaciones. Cabe señalar que el Consejo debe poder manifestar su posición sobre la cuestión y, en caso de que tenga reservas respecto de las conversaciones, comunicarlo a la Comisión.

Se recuerda que, en 2013, la Comisión negoció los Protocolos modificativos sobre la base de la Decisión del Consejo por la que se le autorizaba a entablar negociaciones en relación con dichos acuerdos, con

⁷⁴ Véase 10710/23, puntos 31 a 32, y 15506/22, puntos 46 a 48; 9970/21, puntos 81 y 82, y 14651/21, puntos 50 a 59.

⁷⁵ DO L 268 de 1.10.2016, p. 40; DO L 225 de 19.8.2016, p. 3; DO L 339 de 24.12.2015, p. 3; DO L 346 de 31.12.2015, p. 3; DO L 339 de 24.12.2015, p. 3.

las directrices de negociación (mandato), que fue adoptada por el Consejo el 14 de mayo de 2013 (sobre la base de los artículos 218 y 115 del TFUE)⁷⁶.

En la reunión del Grupo «Cuestiones Fiscales» (Alto Nivel) celebrada el 4 de octubre de 2023, todas las delegaciones convinieron en que redundaba en interés de la UE trabajar para modificar los acuerdos existentes con los cinco países, y en que la «delimitación de alcance» informal que los servicios de la Comisión han llevado a cabo con estos países puede considerarse concluyente en esta fase. Debe informarse a los Estados miembros de cualquier novedad que se produzca.

Las delegaciones también convinieron en que el proceso de consultas formales en virtud de estos acuerdos solo se inicia una vez (y solo si) el Consejo adopta una Decisión con arreglo al artículo 218 del TFUE, que autorice a la Comisión a entablar negociaciones sobre este asunto con estos cinco países.

5.4. Cooperación administrativa con terceros países en el ámbito del IVA

Posición que debe adoptarse en el Comité Especializado en Comercio en materia de Cooperación Administrativa en lo que respecta al IVA

El 4 de septiembre de 2023, la Comisión presentó una propuesta de Decisión del Consejo relativa a la posición que debe adoptarse, en nombre de la Unión Europea, en el Comité Especializado en Comercio en materia de Cooperación Administrativa en lo que respecta al IVA y al Cobro de Impuestos y Tributos Atrasados establecido por el Acuerdo de Comercio y Cooperación entre la Unión Europea y la Comunidad Europea de la Energía Atómica, por una parte, y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, por otra⁷⁷.

Si bien, dentro del Consejo, el órgano preparatorio competente para asuntos relacionados con el Reino Unido es, en la actualidad, el Grupo «Reino Unido», el Grupo «Cuestiones Fiscales» fue consultado sobre esta propuesta y no se formularon objeciones.

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 IVA

En octubre, la Comisión informó a las delegaciones sobre las negociaciones en curso 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, y las consultó acerca de la relación con los proyectos de modificaciones del Acuerdo.

Dado que una amplia mayoría de delegaciones podía aceptar los proyectos de modificaciones, la Presidencia concluyó que el siguiente paso era esperar a que la Comisión presentase las propuestas para la firma y celebración de los acuerdos en virtud del artículo 218 del TFUE.

El 24 de noviembre de 2023, la Comisión presentó sus propuestas.

Cooperación administrativa con otros países en materia de IVA

En la reunión del Grupo de Alto Nivel celebrada el 4 de octubre de 2023, la Comisión informó a las delegaciones sobre la situación en la que se encontraban 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. La Comisión informó

⁷⁶ La Decisión del Consejo y las directrices de negociación figuran en el documento ST 9356/13 RESTREINT UE/EU RESTRICTED; véase también el acta del Consejo recogida en el documento ST 9506/13.

⁷⁷ ST 12523/23 + ADD 1.

asimismo a las delegaciones sobre 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)⁷⁸. La Comisión indicó que estas negociaciones están todavía en suspenso.

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

Como se indica a continuación, se ha realizado una labor importante en materia de coordinación de las políticas fiscales (fuera del ámbito de aplicación de la legislación de la UE en materia fiscal). A la luz de los trabajos que se están llevando y que se llevarán a cabo en el ámbito de la fiscalidad a escala internacional, pueden darse casos en los que los Estados miembros se planteen si redundan en interés de la UE y de sus Estados miembros participar en dichos trabajos y fijar, coordinar y representar las posiciones de la Unión y de los Estados miembros por lo que respecta a las políticas en este ámbito. Por consiguiente, en la reunión de Agregados Fiscales celebrada el 13 de noviembre de 2023, se informó a las delegaciones de las principales normas aplicables y de los procedimientos que deben seguirse a la hora de fijar una posición en el Consejo y coordinar las posiciones de la Unión y de los Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad a escala internacional. Esta labor debe basarse rigurosamente en las competencias que establecen los Tratados y debe plasmar el principio de cooperación leal y la unidad de la representación internacional de la UE y sus Estados miembros, de conformidad con lo dispuesto en los Tratados y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

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 secretario 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 analizaran 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 Suecia⁷⁹.

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.

⁷⁸ 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.

⁷⁹ ST 7564/23.

El Informe del secretario general de las Naciones Unidas sobre la promoción de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación se publicó el 8 de agosto de 2023⁸⁰. En él se analizan los mecanismos internacionales existentes en materia de cooperación fiscal internacional y se estudian diversas opciones para reforzarla.

En su reunión del 15 de septiembre de 2023, los Consejeros/Agregados Fiscales examinaron un proyecto de posición en nombre de la UE y de sus Estados miembros sobre la cooperación fiscal en las Naciones Unidas, que reflejaba las conclusiones del informe. La posición fue adoptada por el Consejo el 28 de septiembre de 2023⁸¹.

En la reunión del Grupo de Alto Nivel del 23 de noviembre de 2023, la Presidencia y la Comisión informaron sobre los avances en las negociaciones, en la Segunda Comisión de la Asamblea General en su septuagésimo octavo período de sesiones, de un proyecto de Resolución.

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 23 de noviembre 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 «estadounidenses 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 necesari-

⁸⁰ <https://financing.desa.un.org/es/node/3962>

⁸¹ ST 12967/23.

rio 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.

En julio de 2023, en el Grupo de Alto Nivel, las delegaciones sugirieron que se enviara una carta a los Estados Unidos, instándoles a ofrecer una solución más permanente y de mayor alcance lo antes posible. A resultas de ello, en septiembre de 2023, la Presidencia española envió una carta a los Estados Unidos en nombre del Grupo de Alto Nivel. En octubre, se informó al Grupo de Alto Nivel sobre los últimos avances en relación con la FATCA. En noviembre, se informó al Grupo de Alto Nivel sobre la reunión que habían mantenido la Presidencia española y el Tesoro de los Estados Unidos el 13 de noviembre.

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 trataran mediante un «mecanismo de alerta informal». La información sistemática 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 también de las negociaciones de acuerdos entre la UE y terceros países. Entre las cuestiones que supervisó el Grupo de Alto Nivel se encuentra la Recomendación del Consejo sobre el desarrollo de las condiciones marco para la economía social, la posición de la UE que debe adoptarse en la Décima Conferencia de las Partes en el Convenio Marco para el Control del Tabaco y la Ley de Inteligencia Artificial.

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 de Resolución de Controversias Fiscales Internacionales, 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 23 de noviembre de 2023 se informó al Grupo de Alto Nivel sobre la situación de esta cuestión.

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

14 julio 2023

LA COMISIÓN PIDE A SUECIA QUE MODIFIQUE SUS NORMAS RELATIVAS AL IMPUESTO PRELIMINAR SOBRE LA RENTA DE LOS CONTRATISTAS EXTRANJEROS

La Comisión Europea ha decidido incoar un procedimiento de infracción y ha enviado una carta de emplazamiento a Suecia [INFR(2023)4007]⁸² en la que llama su atención sobre la posible incompatibilidad con el Derecho de la UE de su legislación relativa al impuesto preliminar sobre la renta. Los clientes suecos que paguen por el trabajo realizado por contratistas establecidos en otros Estados miembros de la UE o en países del Espacio Económico Europeo (EEE) están obligados a retener un impuesto preliminar sobre la renta a un tipo del 30 % sobre las remuneraciones correspondientes, a menos que los contratistas extranjeros hayan sido autorizados por la autoridad tributaria sueca a efectos preliminares del impuesto sobre la renta (comúnmente denominada «autorización fiscal F»). La Comisión considera que la obligación de retener el impuesto sobre la renta preliminar en situaciones en las que los contratistas extranjeros no tengan establecimientos permanentes en Suecia y, por tanto, no estén sujetos al impuesto sobre la renta sueco, podría vulnerar la libre prestación de servicios (artículo 56 del TFUE⁸³ y artículo 36

⁸² [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=sv&_dossier=INFR\(2023\)4007](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=sv&_dossier=INFR(2023)4007)

⁸³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A12008E056&qid=1604480885890>

del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo⁸⁴). Suecia dispone ahora de dos meses para responder a las alegaciones presentadas por la Comisión, la cual podría optar por enviar un dictamen motivado una vez transcurrido este plazo.

LA COMISIÓN PIDE A HUNGRÍA QUE ADAPTE SUS NORMAS RELATIVAS AL IMPUESTO DE SOCIEDADES A LAS NORMAS DE LA UE CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL

La Comisión Europea ha decidido incoar un procedimiento de infracción y ha enviado una carta de emplazamiento a Hungría [INFR(2023)2041]⁸⁵ en la que le pide que adapte, en una serie de puntos, sus normas relativas al impuesto de sociedades a la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo relativa a la lucha contra la elusión fiscal⁸⁶. La Comisión detectó divergencias en las normas sobre la imposición de las sociedades extranjeras controladas (SEC), así como a una problemática definición de «empresa asociada», que, a efectos de la aplicación de las normas de la Directiva, debería incluir también a las filiales que están sujetas a un control común, que el Derecho húngaro no garantiza. Hungría dispone ahora de dos meses para responder a las alegaciones presentadas por la Comisión, la cual podría optar por enviar un dictamen motivado una vez transcurrido este plazo.

LA COMISIÓN ADOPTA NUEVAS MEDIDAS CONTRA BÉLGICA POR HABER INCUMPLIDO LAS NORMAS SOBRE LA LIBRE CIRCULACIÓN DE TRABAJADORES

La Comisión Europea decidió incoar un procedimiento de infracción en virtud del artículo 260 del TFUE y enviar una carta de emplazamiento a Bélgica [INFR(2014)2191]⁸⁷ por no haber cumplido adecuadamente la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de marzo de 2022 (asunto C-60/21)⁸⁸, en la que el Tribunal concluyó que Bélgica había infringido el Tratado al denegar a los contribuyentes no residentes que obtienen menos del 75 % de sus ingresos mundiales en Bélgica, la deducción de sus pensiones alimenticias de sus ingresos imponibles. Bélgica deniega esta deducción aunque el contribuyente no disponga de ingresos imponibles significativos en el Estado de residencia, por lo que es imposible deducir los pagos mencionados de ingresos imponibles en el Estado de residencia. Esta negativa penaliza a los contribuyentes no residentes, que han ejercido el derecho a la libre circulación de los trabajadores, ya que las pensiones alimenticias no se deducen de su renta imponible ni en su Estado de residencia ni en Bélgica como Estado de empleo. Bélgica dispone de dos meses para responder a la carta de emplazamiento; de no hacerlo, la Comisión podría optar por recurrir de nuevo al Tribunal de Justicia de la UE proponiendo sanciones financieras.

16 noviembre 2023

LA COMISIÓN EXHORTA A PORTUGAL A CUMPLIR LA LEGISLACIÓN DE LA UE EN MATERIA DE IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE EL VINO

La Comisión Europea ha decidido iniciar un procedimiento de infracción mediante el envío de una carta de emplazamiento a Portugal [INFR(2020)4063] por incumplir las normas de la UE sobre impuestos especiales⁸⁹ sobre el vino. Portugal trata como vino los productos con un grado alcohólico comprendido entre el 15 y el 18 % vol. y que han sido enriquecidos, y les aplica incorrectamente un tipo cero. Sin embargo, la legislación de la UE solo permite la inclusión de estos productos en la categoría de vino si no se obtienen por enriquecimiento. Al mismo tiempo, Portugal excluye todos los vinos aro-

⁸⁴ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A21994A0103%2801%29>

⁸⁵ [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=hu&_dossier=INFR\(2023\)2041](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=hu&_dossier=INFR(2023)2041)

⁸⁶ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A32016L1164>

⁸⁷ [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=fr&_dossier=INFR\(2014\)2191](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=fr&_dossier=INFR(2014)2191)

⁸⁸ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/?uri=CELEX:62021CJ0060>

⁸⁹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A01992L0083-20220101&qid=1697032210363>

matizados de la categoría de vino, aunque se cumplan las condiciones establecidas en la legislación de la UE, lo que da lugar a la aplicación de un tipo del impuesto especial más elevado. En ambos casos, el tratamiento de los productos mencionados es contrario a la definición de vino que figura en la legislación de la UE en materia de impuestos especiales. Portugal dispone de dos meses para subsanar las deficiencias expuestas en esta carta de emplazamiento. Si no actúa en consecuencia en los próximos dos meses, la Comisión podría decidir enviarle un dictamen motivado.

7.3. Dictámenes motivados

14 julio 2023

LA COMISIÓN PIDE A BÉLGICA QUE ELIMINE LAS CONDICIONES DISCRIMINATORIAS PARA LA EXENCIÓN FISCAL DE LA REMUNERACIÓN RECIBIDA DE LOS DEPÓSITOS DE AHORRO

La Comisión Europea ha decidido enviar un dictamen motivado a Bélgica [INFR(2015)4212]⁹⁰ por mantener unas condiciones discriminatorias para la exención fiscal de la remuneración recibida de los depósitos de ahorro. La Comisión considera que el régimen belga de exención fiscal aplicable a los rendimientos de depósitos de ahorro impone condiciones discriminatorias de acceso al mercado bancario belga a los prestadores de servicios establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y, por lo tanto, es contrario a la libre prestación de servicios (artículo 56 del TFUE⁹¹ y artículo 36 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo). Bélgica dispone ahora de dos meses para responder a las alegaciones presentadas por la Comisión, que, de no hacerlo, podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

LA COMISIÓN INSTA A BÉLGICA, GRECIA, ESPAÑA, CHIPRE, POLONIA Y PORTUGAL A COMPLETAR LA TRANSPOSICIÓN AL DERECHO NACIONAL DE LAS NORMAS DE TRANSPARENCIA FISCAL, Y CIERRA EL PROCEDIMIENTO DE INFRACCIÓN CONTRA ESLOVENIA POR NO TRANSPONER LA MISMA DIRECTIVA

La Comisión Europea decidió enviar dictámenes motivados a Bélgica [INFR(2023)0003]⁹², Grecia [INFR(2023)0014]⁹³, España [INFR(2023)0016]⁹⁴, Chipre [INFR(2023)0006]⁹⁵, Polonia [INFR(2023)0031]⁹⁶ y Portugal [INFR(2023)0033]⁹⁷ por no haber comunicado las medidas nacionales de aplicación de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo⁹⁸, de 22 de marzo de 2021 (DAC7), por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE⁹⁹ relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. En virtud de la DAC7, las plataformas digitales, como los sitios web y las aplicaciones para dispositivos móviles, que permiten a los contribuyentes vender bienes, ofrecer servicios personales en línea y fuera de línea, o alquilar bienes inmuebles o medios de transporte, deben informar de estos contribuyentes y de sus actividades económicas. Esta información ayudará a las autoridades tributarias a prevenir la evasión fiscal o las noti-

⁹⁰ [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=fr&dossier=INFR\(2015\)4212](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=fr&dossier=INFR(2015)4212)

⁹¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A12008E056&qid=1604480885890>

⁹² [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=fr&dossier=INFR\(2023\)0003](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=fr&dossier=INFR(2023)0003)

⁹³ [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=el&dossier=INFR\(2023\)0014](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=el&dossier=INFR(2023)0014)

⁹⁴ [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=es&dossier=INFR\(2023\)0016](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=es&dossier=INFR(2023)0016)

⁹⁵ [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=el&dossier=INFR\(2023\)0006](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=el&dossier=INFR(2023)0006)

⁹⁶ [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=pl&dossier=INFR\(2023\)0031](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=pl&dossier=INFR(2023)0031)

⁹⁷ [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=pt&dossier=INFR\(2023\)0033](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=pt&dossier=INFR(2023)0033)

⁹⁸ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32021L0514>

⁹⁹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0016>

ficaciones incorrectas mediante el uso de plataformas digitales. La fecha límite para la comunicación de las medidas nacionales de transposición era el 31 de diciembre de 2022. Bélgica, Grecia, España, Chipre, Polonia y Portugal disponen de dos meses para responder y adoptar las medidas necesarias; En ausencia de una comunicación completa de todas las medidas de ejecución nacionales, la Comisión podría decidir remitir los asuntos al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

7.4. Remisiones al Tribunal de Justicia

14 julio 2023

LA COMISIÓN DECIDE LLEVAR A LUXEMBURGO ANTE EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA POR NO HABER TRANSPUESTO CORRECTAMENTE LAS NORMAS DE LA UE CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL

La Comisión ha decidido hoy llevar a Luxemburgo [INFR(2020)2183]¹⁰⁰ ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por no haber transpuesto correctamente las disposiciones de la Directiva contra la elusión fiscal (ATAD1) [Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo]¹⁰¹. La ATAD1 establece una excepción a las medidas que limitan la deducibilidad de los pagos de intereses de la base imponible del impuesto sobre sociedades aplicable a las entidades financieras y contiene una lista exhaustiva de entidades consideradas entidades financieras a tal efecto. Sin embargo, Luxemburgo amplía la excepción también a las entidades de titulización, lo que va más allá de lo previsto en las disposiciones de la ATAD1. Esta decisión es consecuencia de una carta de emplazamiento enviada a Luxemburgo en 2020 y de un dictamen motivado enviado en diciembre de 2021. Dado que la respuesta de Luxemburgo al dictamen motivado de la Comisión no era satisfactoria y que este Estado miembro no ha tomado medidas para legislar una corrección, la Comisión ha decidido ahora llevar a Luxemburgo ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Se puede acceder en línea al comunicado completo de prensa [aquí](#).

16 noviembre 2023

LA COMISIÓN HA DECIDIDO LLEVAR A BÉLGICA ANTE EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA POR INCUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE LIBRE CIRCULACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LO REFERENTE A LA TRIBUTACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES EN EL PAÍS

La Comisión Europea ha decidido hoy llevar a Bélgica [INFR(2014)2191] ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por incumplir el principio de la libre circulación de trabajadores que establece el Tratado, concretamente en lo que respecta a la tributación de los contribuyentes no residentes con ingresos modestos. En su sentencia de 10 de marzo de 2022 (Comisión Europea/Bélgica, asunto C-60/21)¹⁰², el Tribunal de Justicia declaró que Bélgica había incumplido el Tratado al denegar a los contribuyentes no residentes que obtienen menos del 75 % de sus ingresos mundiales en Bélgica la deducción de sus pensiones alimenticias de su renta imponible. Bélgica deniega esta deducción aunque el contribuyente no disponga de ingresos imposables significativos en su Estado de residencia, por lo que es imposible deducir pagos de sus ingresos imposables en ese Estado. En respuesta a la sentencia de 2022, Bélgica amplió el ámbito de aplicación personal de la deducción fiscal. Sin embargo, con esta medida no eliminó la infracción en su totalidad. La nueva legislación introduce dos condiciones, que parecen restringir indebidamente la disponibilidad de la prestación para los no residentes con ingresos modestos. Si el Tribunal de Justicia constata que Bélgica no ha dado cumplimiento a su sentencia, podrá imponer sanciones económicas. Puede accederse en línea al comunicado de prensa¹⁰³ correspondiente.

¹⁰⁰ [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=fr&_dossier=INFR\(2020\)2183](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=fr&_dossier=INFR(2020)2183)

¹⁰¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A32016L1164>

¹⁰² <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-60/21>

¹⁰³ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip_23_5734

8. Tribunal de justicia de la UE

13 julio 2023 - SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima), en el asunto C-344/22¹⁰⁴, Municipio A / Oficina Tributaria (Alemania)

Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Gemeinde A (municipio de A, Alemania) y la Finanzamt (Oficina Tributaria, Alemania), en relación con el derecho del municipio de A a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado.

El Tribunal de Justicia (Sala Décima) declara:

El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no constituye una «prestación de servicios a título oneroso», a efectos de esa disposición, la puesta a disposición de instalaciones termales por un municipio, que percibe una tasa termal por un importe determinado por cada día de estancia, en virtud de un estatuto municipal, de los visitantes que se alojan en el municipio, cuando la obligación de abonar esa tasa no está vinculada a la utilización de esas instalaciones, sino a la estancia en el término municipal, y dichas instalaciones son de acceso libre y gratuito para todos.

7 septiembre 2023 – SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava), en el asunto C-453/22¹⁰⁵, Michael Schütte/Oficina Tributaria de Brilon (Alemania)

Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el demandante en el litigio principal, el Sr. Michael Schütte, y el Finanzamt Brilon (Oficina Tributaria de Brilon, Alemania; en lo sucesivo, «Oficina Tributaria») en relación con el derecho a obtener, por razones de equidad, la exención del IVA reclamado a posteriori por la Administración tributaria alemana e intereses sobre el importe de dicho impuesto.

El Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, el principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y el principio de efectividad deben interpretarse en el sentido de que exigen que el beneficiario de una serie de entregas de bienes disponga directamente frente a la Administración tributaria del derecho a la devolución del IVA indebidamente facturado que ha pagado a sus proveedores y que estos han ingresado en el Tesoro Público, más los intereses correspondientes, en circunstancias en las que, por una parte, sin que se le pueda reprochar fraude, abuso o negligencia, ya no puede reclamar tal devolución a los proveedores debido a la prescripción prevista en el Derecho nacional y, por otra parte, existe una posibilidad formal de que, posteriormente, dichos proveedores reclamen a la Administración tributaria la devolución de la cantidad recaudada en exceso después de haber rectificado las facturas dirigidas inicialmente al beneficiario de esas entregas. A falta de devolución del IVA indebidamente recaudado por la Administración tributaria en un plazo razonable, el perjuicio sufrido como consecuencia de la imposibilidad de disponer del importe equivalente a este IVA indebidamente recaudado debe compensarse mediante el pago de intereses de demora.

¹⁰⁴ <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=275396&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3085241>

¹⁰⁵ <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=277073&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3085241>

20 septiembre 2023 - Sentencia del Tribunal General en el asunto T-131/16¹⁰⁶ RENV, Bélgica/Comisión

El Tribunal General de la UE sentenció que las exenciones fiscales concedidas por Bélgica a empresas que forman parte de grupos multinacionales constituyen un régimen de ayudas ilícito.

El Tribunal General confirma de este modo la Decisión de la Comisión Europea de 2016 en la que consideró que dicho régimen fiscal infringía las normas de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado.

Desde 2005, Bélgica aplica un régimen fiscal que exonera determinados beneficios «extraordinarios» de las entidades belgas que forman parte de grupos multinacionales de empresas. Estas entidades pueden acogerse a una decisión anticipada de las autoridades fiscales belgas (tax ruling), en particular, si centralizan actividades, crean puestos de trabajo o realizan inversiones en Bélgica. En este marco, están exentos del impuesto de sociedades los beneficios «extraordinarios», es decir, aquellos que superan los beneficios que habrían obtenido entidades autónomas comparables en circunstancias similares.

En 2016, la Comisión Europea declaró que este sistema de exención constituía un régimen de ayudas de Estado ilegal e incompatible con el mercado interior y ordenó que se recuperaran las ayudas de este modo concedidas de cincuenta y cinco empresas beneficiarias.

El 14 de febrero de 2019, a instancias de Bélgica y de varias empresas beneficiarias, el Tribunal General de la Unión Europea anuló la Decisión de la Comisión. Sin embargo, el 16 de septiembre de 2021, el Tribunal de Justicia, que examinó el asunto en casación, anuló la sentencia del Tribunal General, al considerar que la Comisión había declarado acertadamente que existía un régimen de ayudas. El Tribunal de Justicia devolvió el asunto al Tribunal General para que se pronunciara sobre la calificación de dicho régimen como ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE.

En este contexto, el Tribunal General se ha pronunciado hoy por segunda vez en este asunto, y ha declarado que la Comisión consideró acertadamente, en 2016, que el régimen fiscal belga relativo a los beneficios extraordinarios infringe las normas de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado.

27 septiembre 2023 – Sentencias del Tribunal General en los asuntos T-826/14 | España/Comisión, T-12/15 | Banco Santander y Santusa/Comisión, T-158/15 | Abertis Infraestructuras y Abertis Telecom Satélites/Comisión, T-252/15 | Ferrovial y otros/Comisión, T-253/15 | Sociedad General de Aguas de Barcelona/Comisión, T-256/15 | Telefónica/Comisión, T-257/15 | Arcelormittal Spain Holding / Comisión, T-258/15 | Axa Mediterranean/Comisión y T-260/15 | Iberdrola/Comisión

El Tribunal General de la UE ha anulado la orden de 2014 de la Comisión Europea que prohibía las deducciones fiscales españolas por comprar acciones de empresas extranjeras, una versión revisada de un programa fiscal que la Comisión declaró ilegal en 2009.

El TGUE ha respaldado los argumentos de España y de empresas como Banco Santander, Iberdrola y Telefónica de que la Comisión se equivocó al considerar el programa español revisado como una nueva ayuda de Estado.

En 2002, España introdujo un nuevo régimen en materia del impuesto sobre sociedades. Ese régimen permitía a las sociedades que hubieran adquirido participaciones en sociedades no residentes deducir de la base imponible, mediante amortización, el fondo de comercio financiero derivado de esa adquisición. A preguntas de una serie de europarlamentarios, la Comisión respondió, a principios de 2006, que

¹⁰⁶ https://curia.europa.eu/jcms/jcms/p1_4129156/es/

dicho régimen no entraba en el ámbito de aplicación de las normas de la Unión sobre ayudas de Estado.

Sin embargo, a raíz de la denuncia de un operador privado, la Comisión llevó a cabo un examen más exhaustivo del régimen fiscal en cuestión. Mediante la Decisión de 28 de octubre de 2009, relativa a las adquisiciones realizadas dentro de la Unión, y la Decisión de 12 de enero de 2011, relativa a las adquisiciones en sociedades establecidas fuera de la Unión, la Comisión declaró que las medidas en cuestión constituían ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior. En consecuencia, ordenó a las autoridades españolas que recuperaran esas ayudas.

Los recursos interpuestos por diversas sociedades contra las Decisiones iniciales fueron desestimados.

En julio de 2013, la Comisión examinó una nueva interpretación del régimen fiscal en cuestión formalizada en una consulta vinculante que las autoridades españolas le habían comunicado. En opinión de la Comisión, esa interpretación ampliaba el régimen inicial al fondo de comercio financiero derivado de adquisiciones indirectas en sociedades no residentes a través de adquisiciones directas en sociedades holding no residentes. Mediante Decisión de 15 de octubre de 2014, la Comisión concluyó que esa nueva medida fiscal era una nueva ayuda incompatible con el mercado interior. En consecuencia, exigió a España que pusiera fin a este régimen de ayudas y recuperara las ayudas concedidas en virtud de este.

España y diversas sociedades afectadas solicitaron al Tribunal General que anulara la Decisión de la Comisión de 15 de octubre de 2014. Sostienen, en particular, que la Comisión erró al calificar de «ayuda nueva» la nueva interpretación administrativa y que violó, entre otros, el principio de seguridad jurídica y el principio de protección de la confianza legítima. Dichos recursos se suspendieron a la espera de que se resolvieran definitivamente los asuntos referentes a las Decisiones iniciales de la Comisión. Mediante las sentencias dictadas hoy, el Tribunal General estima dichos recursos y anula la Decisión de la Comisión de 15 de octubre de 2014.

Comunicado de prensa del Tribunal¹⁰⁷, sobre las sentencias de los asuntos T-826/14; T-12/15, T-158/15 y T-258/15; T-252/15 y T-257/15; T-253/15; T-256/15 y T-260/15.

28 septiembre 2023 - SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava), en el asunto C-508/22¹⁰⁸, KL y PO/Rumanía

Esta petición de decisión prejudicial se ha presentado en el contexto de un litigio entre KL y PO, como herederos de AX, y la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov (Administración Provincial de Hacienda de Brașov, Rumanía; en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la devolución de un impuesto, recaudado contraviniendo el Derecho de la Unión en el momento de la primera matriculación de un vehículo, a un adquirente posterior de dicho vehículo.

El Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

1. El artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que el importe de un impuesto recaudado por un Estado miembro, contraviniendo el Derecho de la Unión, sobre los vehículos automóviles en el momento de su primera matriculación puede incorporarse al valor de dichos vehículos de tal forma que se considere que el crédito de que se dispone frente al Estado debido a la recaudación

¹⁰⁷ <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2023-09/cp230148es.pdf>

¹⁰⁸ <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=277927&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3085241>

ilegal de ese impuesto se transmite, en el momento de la venta de dichos vehículos, a los adquirentes posteriores de estos.

- El artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece que un impuesto recaudado por un Estado miembro, contraviniendo el Derecho de la Unión, sobre los vehículos automóviles en el momento de su primera matriculación solo puede devolverse al sujeto pasivo que pagó dicho impuesto, y no a un adquirente posterior del vehículo de que se trate, siempre que el adquirente que haya soportado efectivamente la carga de dicho impuesto pueda obtener, con arreglo a las normas de procedimiento nacionales, la devolución del referido impuesto del sujeto pasivo que lo hubiera pagado o, en su caso, de las autoridades fiscales, en particular, cuando la devolución por dicho sujeto pasivo resulte imposible o excesivamente difícil.

5 octubre 2023 - SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima), en el asunto C-505/22¹⁰⁹, Deco Proteste — Editores Lda / Portugal

Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Deco Proteste — Editores Lda y la Autoridade Tributária e Aduaneira (Administración Tributaria y Aduanera, Portugal), relativo a la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de la entrega de tabletas o de teléfonos inteligentes por parte de Deco Proteste — Editores, en tanto que regalo de suscripción, a los nuevos suscriptores de las revistas comercializadas por dicha sociedad.

El Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

Los artículos 2, apartado 1, letra a), y 16, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que la concesión de un regalo de suscripción como contrapartida por la suscripción de un abono a publicaciones periódicas constituye una prestación accesoria a la prestación principal consistente en el suministro de publicaciones periódicas, que está comprendida en el concepto de «entrega de bienes realizada a título oneroso», en el sentido de esas disposiciones, y que no debe considerarse una transmisión de bienes a título gratuito, en el sentido del citado artículo 16, párrafo primero.

9 noviembre 2023 - Conclusiones del Abogado General en el asunto C-465/20 P | Comisión/Irlanda y otros¹¹⁰

Según el Abogado General Pitruzzella, debe anularse la sentencia del Tribunal General sobre las decisiones fiscales anticipadas adoptadas por Irlanda respecto de Apple

El mecanismo de las decisiones fiscales anticipadas permite a las empresas obtener de la Administración tributaria una decisión anticipada sobre el tratamiento fiscal que se les aplicará. En 1991 y en 2007, Irlanda adoptó dos decisiones fiscales anticipadas respecto de dos sociedades del grupo Apple [Apple Sales International (en lo sucesivo «ASI») y Apple Operations Europe (en lo sucesivo «AOE»)], las cuales habían sido constituidas con arreglo al Derecho irlandés, pero no eran residentes fiscales en Irlanda. Las referidas decisiones aprobaban el método mediante el cual ASI y AOE proponían determinar los beneficios imposables en Irlanda derivados de las actividades de sus sucursales irlandesas. En 2016, la Comisión Europea consideró que las decisiones fiscales anticipadas, al excluir de la base imponible los beneficios derivados del uso de las licencias de propiedad intelectual de las cuales eran titulares ASI y AOE,

¹⁰⁹ <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=278246&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3085241>

¹¹⁰ https://curia.europa.eu/jcms/jcms/p1_4183693/es/

habían concedido a dichas sociedades, entre 1991 y 2014, una ayuda de Estado ilegal e incompatible con el mercado interior, de la que se había beneficiado el grupo Apple en su conjunto, e instó a Irlanda a proceder a su recuperación. En 2020, a instancia de Irlanda, ASI y AOE, el Tribunal General anuló la Decisión de la Comisión, al considerar que esta no había demostrado la existencia de una ventaja derivada de la adopción de las decisiones fiscales anticipadas¹¹¹. La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que anule la sentencia del Tribunal General.

En sus conclusiones, el Abogado General Giovanni Pitruzzella propone al Tribunal de Justicia que anule la sentencia y devuelva el asunto al Tribunal General para que este resuelva nuevamente sobre el fondo.

Según el Abogado General, el Tribunal General incurrió en una serie de errores de Derecho al declarar que la Comisión no había demostrado de manera suficiente que las licencias de propiedad intelectual de las que son titulares ASI y AOE y los beneficios correspondientes, generados por las ventas de los productos Apple fuera de los Estados Unidos, debían atribuirse a efectos fiscales a las sucursales irlandesas. El Abogado General estima asimismo que el Tribunal General no apreció correctamente la existencia y las consecuencias de ciertos errores metodológicos que, según la decisión de la Comisión, viciaban las decisiones fiscales anticipadas. Por lo tanto, según el Abogado General, es necesario que el Tribunal General proceda a una nueva apreciación del asunto.

16 noviembre 2023 - SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava), en el asunto C-349/22¹¹², NM / Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal)

Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre NM y la Autoridade Tributária e Aduaneira (Administración Tributaria y Aduanera, Portugal; en lo sucesivo, «autoridad tributaria»), en relación con la liquidación del impuesto sobre vehículos (en lo sucesivo, «impuesto») previsto por el Código do Imposto sobre Veículos (Código del Impuesto sobre Vehículos) por lo que respecta a un automóvil importado en Portugal por NM.

El Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

El artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en la fecha del despacho a consumo en un Estado miembro de un vehículo matriculado por primera vez en otro Estado miembro, se calcule un impuesto sobre vehículos según las normas aplicables en esa fecha, cuando, en el momento de la primera matriculación de dicho vehículo, estaba en vigor una versión anterior de la normativa relativa a dicho impuesto que llevaría a aplicar una imposición más baja y de la que pudieron beneficiarse vehículos similares, con las mismas características pertinentes que ese vehículo, pero matriculados por primera vez en ese primer Estado miembro, si, y en la medida en que, la cuantía del impuesto percibido sobre el mismo vehículo importado excede de la cuantía del valor residual del impuesto que se incorpora al valor de los vehículos nacionales similares presentes en el mercado nacional de vehículos de segunda mano.

¹¹¹ Sentencia de 15 de julio de 2020, T-778/16, Irlanda/Comisión, y T-892/16, Apple Sales International y Apple Operations Europe/Comisión (véase asimismo el comunicado de prensa n.º 90/20).

¹¹² <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=279754&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3085241>

5 diciembre 2023 - Sentencia del Tribunal de Justicia en los asuntos acumulados C-451/21¹¹³ P | Luxemburgo/Comisión y C-454/21 P | Engie Global LNG Holding y otros/Comisión

El examen que hizo la Comisión de los tax rulings concedidos por Luxemburgo al grupo Engie incumplió el Derecho de la Unión

La Comisión Europea decidió que Luxemburgo había otorgado ayudas de Estado al grupo Engie en el marco de diferentes tax rulings relativos a operaciones de financiación intragrupo. No obstante, la Comisión cometió un error al determinar el sistema de referencia que constituía el punto de partida del examen comparativo que debía realizarse en el contexto de la apreciación de la selectividad de esas medidas fiscales y, por tanto, de su calificación como ayudas de Estado prohibidas. Y es que el sistema de referencia o el régimen fiscal «normal», a partir del cual debe analizarse el requisito relativo a la selectividad, debe incluir las disposiciones que rigen las exenciones que la administración tributaria nacional consideró aplicables al caso concreto, cuando esas disposiciones, en la medida en que no introducen una discriminación manifiesta entre empresas, no procuren de por sí una ventaja selectiva en el sentido del Derecho de la Unión. Así pues, la Comisión no puede demostrar una excepción a un marco de referencia limitándose a declarar, como hizo en el presente asunto, que una medida se aparta de un objetivo general de gravar a todas las sociedades residentes en el Estado miembro de que se trate, sin tener en cuenta las disposiciones del Derecho nacional que especifican el régimen conforme al cual se realiza ese objetivo.

9. Eventos y publicaciones

Simposio sobre Fiscalidad de la UE

Organizado por la Comisión Europea y el Parlamento Europeo, el Simposio sobre Fiscalidad de la UE de este año tuvo lugar los días 24 y 25 de octubre de 2023. Oradores, panelistas y participantes de alto nivel discutieron una amplia gama de temas bajo el lema “El futuro de la fiscalidad en la UE: desafíos por delante y cambios necesarios”¹¹⁴.

Paolo Gentiloni, Comisario de Economía, resaltó los temas que están de actualidad a nivel europeo:

“Nuestros ciudadanos perciben la política de impuestos como una de las áreas en las que la integración europea debe ser desarrollada, para lidiar con los desafíos de nuestra era. Esto emergió claramente de la Conferencia por el Futuro de Europa, y es un tema en el que tanto la Comisión y el Parlamento imprimen el más alto nivel de importancia política. Es por eso que la elección de hospedar este simposio en la casa de la democracia europea no es ninguna coincidencia.

Estamos adentrándonos en la recta final del actual mandato de la Comisión, mandato que ha sido cuanto menos extraordinario, dada la sucesión de crisis que hemos vivido en Europa y el mundo. Y la respuesta ha sido igualmente sin precedentes, con nuestro enfoque comunitario para las vacunas, el plan Next Generation EU, nuestra estrategia verde apoyada en medidas innovadoras como el Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono (MAFC). Con iniciativas comunes para la crisis de energía, con nuestra univocidad a la hora de apoyar a Ucrania. Y los impuestos han sido una parte importante de la respuesta, a saber: adoptamos la exención del IVA para las vacunas, ofrecimos asesoramiento a los estados miembro respecto a medidas de gravamen energético, y tomamos otras medidas más allá de los

¹¹³ <https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-451/21>

¹¹⁴ https://taxation-customs.ec.europa.eu/road-2050-tax-mix-future/eu-tax-symposium-2023_en

impuestos como el MAFC o el impuesto solidario sobre beneficios extraordinarios de las compañías petrolíferas.

Más allá de las reformas ambiciosas del régimen de impuestos para superar estas crisis, el pacto para la mejora del cumplimiento fiscal internacional fue el hito de los últimos años, y querría poner en valor el trabajo de la OCDE en este logro. Este pacto global representa una oportunidad para detener la competición a la baja respecto a la fiscalidad corporativa. Hace unos pocos años, este pacto habría sido inconcebible. Y no habría sido posible sin el esfuerzo incansable de la Unión Europea. Ahora Europa lidera el camino hacia la consecución exitosa del pacto. La tasa global del 15% generará alrededor de 220 billones en dólares americanos de beneficios fiscales anuales, según la OCDE.

Introducido en la UE con la directiva del Pilar 2, permitirá a los estados miembros proveerse de tan necesitados recursos en un momento en el que los presupuestos públicos se encuentran restringidos, y la necesidad de inversiones en la transición digital, verde y social son más urgentes que nunca. Durante el transcurso de este mandato, hemos traído la lucha contra la planificación fiscal agresiva, la evasión fiscal y el fraude fiscal a un nuevo nivel. Hemos reforzado el marco para la transmisión automática de información entre administraciones fiscales, cubriendo áreas nuevas como los criptoactivos. Hemos logrado el tan anticipado acuerdo sobre la directiva de tipos impositivos del IVA, y hemos propuesto nuevas normas para actualizar el IVA a la era digital y reducir el fraude del IVA. Hemos contribuido para reforzar el grupo “Código de Conducta” y la lista de las jurisdicciones extracomunitarias más fuerte y efectiva.

Hemos utilizado el programa extraordinario Next Generation EU, porque en los marcos de los planes de recuperación y resiliencia los estados miembros se han comprometido a utilizar parte del presupuesto para cerrar lagunas tributarias en la legislación, que creaban oportunidades para evasión fiscal y fraude. También hemos propuesto iniciativas legislativas para reducir las inconsistencias que socavan la confianza entre estados miembros, y para crear panoramas fiscales sólidos para los ciudadanos y empresas europeos. En concreto, estas son dos de las iniciativas: la primera es FASTER, que busca hacer los procedimientos de retención fiscal más eficientes y seguros. La segunda es Unshell, una iniciativa para reducir el uso de sociedades fantasma para la evasión de impuestos.

Los esfuerzos globales y europeos contra la evasión y elusión fiscal están dando fruto. Por supuesto, la tecnología también está contribuyendo. Al comienzo del mandato, los estados miembros perdían anualmente más de 120 billones de euros en IVA sin cobrar. A día de hoy, estas pérdidas se sitúan en 60 billones de euros. Y la evasión fiscal por individuos privados ha sido substancialmente recortada a lo largo de la última década, según el informe del observatorio fiscal global de la UE.

Sin embargo, aún hay mucho trabajo por hacer. Algunas de las importantes propuestas que he mencionado aún esperan ser adoptadas, entre ellas Unshell y “El IVA en la era digital”. En septiembre, adelantamos un paquete de medidas para simplificar el marco fiscal para las grandes y pequeñas empresas, que incluye un marco fiscal para el impuesto sobre sociedades llamado BEFIT, que desarrolla el pilar 2 del pacto fiscal global, y debemos aprovechar toda oportunidad que emerja de aquí al final del mandato para progresar en los dossiers que quedan pendientes.

Permítanme agradecer a la presidencia española del Consejo por los esfuerzos que está haciendo, y a la próxima presidencia belga por el compromiso que ayer el ministro Van Peteghem expresó. A la cabeza de dichos compromisos está el Pilar 1 del pacto fiscal global, cuya implementación requiere una convención multilateral que fue anunciada por la OCDE hace escasos días y que debe ser firmada por los estados integrantes. Estamos trabajando junto a nuestros socios para asegurar que las firmas ocurren lo antes posible. En conclusión, mientras reflexionamos sobre el futuro de este simposio, vislumbro tres áreas que requieren de cambios:

- Primero, debemos implementar una mezcla de impuestos más efectiva, una combinación que propicie el crecimiento sostenible y reduzca desigualdades. El Euro barómetro del año pasado desveló que el 90% de los ciudadanos europeos considera las desigualdades económicas demasiado altas,

y dos tercios de los encuestados cree que la política fiscal tiene un rol que jugar a la hora de solventar estas diferencias. Por lo tanto, este es un área en que los ciudadanos esperan medidas, y reajustar el peso impositivo entre el trabajo y el capital podría ser parte de la solución.

A principios de este año, la comisión registró una Iniciativa Ciudadana Europea acerca de la tributación del patrimonio. Sé que muchas familias políticas europeas han primado este tema, en vista de las elecciones venideras. Y este es un área que acarrea preguntas difíciles, como todos sabemos, pero no deberíamos huir del debate. La fiscalidad indirecta y verde también puede ostentar un rol importante en la mezcla de impuestos, al tiempo que somos cautelosos con los efectos regresivos. Debemos continuar trabajando en la revisión de la directiva sobre la fiscalidad de la energía, y debemos lidiar con las distorsiones en la competición entre empresas europeas y extra-comunitarias.

- El segundo desafío corresponde a la digitalización, y la naturaleza cambiante del trabajo. La forma en la que los negocios operan ha cambiado, y el Pilar 1 existe para garantizar que las grandes corporaciones contribuyen de forma justa en las sociedades en las que operan y prosperan, no solamente en los países donde su residencia legal se encuentra. Este equilibrio no pertenece exclusivamente al dominio de la política fiscal, es una cuestión de equidad, y de justicia fiscal. Pero otros fenómenos estructurales ponen en cuestión y desafían nuestro sistema de transferencia. Observen por ejemplo el alza de los nómadas digitales transfronterizos, y lo que este fenómeno puede significar para el impuesto sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas. La política fiscal debe permanecer siempre a la vanguardia. Debemos evitar que emerjan nuevas lagunas y oportunidades para la evasión, al tiempo que evitamos que los regímenes fiscales nacionales restrinjan la libertad de movimiento y de la integración del mercado laboral europeo. Debemos buscar el equilibrio.
- Finalmente, debemos innovar, no sólo en las políticas y regulaciones, sino también en los métodos de toma de decisiones. Ya es hora de reconocer que la unanimidad en temas fiscales suele ralentizarnos. Su precio es el bloqueo y el mínimo común denominador. Lo vemos en la propuesta Unshell, que aunque fue apoyada fervientemente por el parlamento, progresa en el proceso legislativo lentamente. Debemos desbloquear Unshell. Creo que, en ciertos casos, transicionar de unanimidad a votación por mayoría cualificada en el Consejo y la co-decisión, debe ser una prioridad para el futuro.

Queridos asistentes, nuestras economías y sociedades se enfrentan a grandes desafíos. Lograr la transición verde y digital, reducir desigualdades, reforzar nuestra competitividad, reconciliar la sostenibilidad de la deuda con las grandes inversiones requeridas y hacer frente a las grandes incertidumbres que enfrentamos. La política fiscal juega un rol central en todos esos desafíos.

Los obstáculos pueden parecer infranqueables, pero si hay algo que hemos aprendido a lo largo de este mandato y durante las múltiples crisis, es que siempre parece imposible hasta que se hace. Allá donde hay una voluntad política, habrá una vía. Es por ello que pienso con optimismo que la UE estará a la altura del desafío fiscal y otros que vendrán."

Global Tax Evasion Report¹¹⁵

Resumen ejecutivo

En los últimos 10 años, los gobiernos han puesto en marcha importantes iniciativas para reducir la evasión fiscal internacional. Estos esfuerzos incluyen la creación de una nueva forma de cooperación internacional considerada utópica durante mucho tiempo – un intercambio automático y multilateral de información bancaria en vigor desde 2017 y aplicado por más de 100 países en 2023 - y un acuerdo in-

¹¹⁵ EU Tax Observatory, Alstadsæter, A., Godar, S., Nicolaidis, P., Zucman, G., Global Tax Evasion Report, EU Tax Observatory, 2023 https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/10/global_tax_evasion_report_24.pdf

ternacional histórico en torno a la creación de un impuesto mínimo mundial para las empresas multinacionales, apoyado por más de 140 países y territorios en 2021.

Sin embargo, a pesar de la importancia de estos desarrollos, poco se sabe sobre los efectos de estas nuevas políticas. ¿Está disminuyendo o aumentando la evasión fiscal mundial? ¿Han surgido nuevas formas de evadir? Si es así, ¿cuáles son? Estas preguntas son de enorme importancia en un contexto de creciente desigualdad de ingresos y riqueza, elevada deuda pública en el contexto post-Covid-19, y necesidades acuciantes de fortalecer los ingresos públicos para hacer frente al cambio climático y para financiar la sanidad, la educación y las infraestructuras públicas.

Estas cuestiones son abordadas en este informe gracias a una colaboración internacional de investigación sin precedentes y a importantes mejoras relativas al acceso de nuevos datos. Elaborado por el personal del EU Tax Observatory, laboratorio de investigación creado en 2021 especializado en cuestiones de fiscalidad internacional, este informe resume el trabajo realizado por más de 100 investigadores en todo el mundo, a menudo en colaboración con las administraciones tributarias. Este trabajo aprovecha la disponibilidad de nuevos datos referentes a las actividades de las empresas multinacionales (como los informes país por país) y la riqueza extraterritorial de los hogares (procedente del intercambio automático de información bancaria) creada por las iniciativas políticas de la última década. Este informe es el primer intento sistemático de hacer balance de este big bang informativo.

Debemos dejar claro desde el principio que no restringimos este informe al estudio de la evasión fiscal en el sentido estricto de fraude. Tampoco abarcamos todas las formas de evasión, ni mucho menos. Nos centramos en las cuestiones que han centrado la formulación de políticas internacionales en la última década, los retos que plantea la globalización para la fiscalidad tanto de las empresas multinacionales como de los individuos particulares con grandes patrimonios. Algunas de las prácticas que investigamos son claramente ilegales, como no declarar los ingresos obtenidos en cuentas bancarias extraterritoriales. Otras se sitúan en una zona gris entre la elusión y la evasión fiscal, como el traslado de beneficios a sociedades ficticias sin sustancia económica. Otras son claramente legales, como trasladarse al extranjero para beneficiarse de regímenes fiscales especiales diseñados para atraer a personas adineradas. Todos, sin embargo, permiten a los agentes económicos que más se han beneficiado de la globalización reducir sus tipos impositivos a niveles aún más bajos, reduciendo los ingresos públicos y aumentando la desigualdad. Lo que está en juego en todos estos casos es la cuestión de la sostenibilidad social de la globalización y de los sistemas fiscales modernos.

Descubrimos una evolución positiva digna de celebración, pero también retrocesos y problemas importantes que siguen sin resolverse.

- En primer lugar, se ha reducido la evasión fiscal extraterritorial derivada de los individuos más adinerados. Gracias al intercambio automático de información bancaria, estimamos que la evasión fiscal extraterritorial se ha dividido por tres en los últimos 10 años. Este éxito demuestra que se puede avanzar rápidamente contra la evasión fiscal siempre y cuando existe la voluntad política de hacerlo.
- En segundo lugar, el impuesto mínimo global del 15% sobre las multinacionales, que suscitó grandes esperanzas en 2021, se ha debilitado drásticamente. Aunque en un principio se esperaba que aumentara los ingresos mundiales por el impuesto de sociedades en cerca de un 10%, una lista cada vez mayor de lagunas jurídicas ha reducido a la mitad los ingresos previstos (y a un tercio en comparación con un impuesto mínimo global sin lagunas del 20%).
- En tercer lugar, la evasión fiscal -incluida la que se da en el limbo de la legalidad- se produce cada vez más a escala doméstica. Los millonarios de todo el mundo tienen unos tipos impositivos efectivos que fluctúan entre el 0% y el 0,5% de su riqueza, debido al frecuente uso de empresas fantasma para eludir el impuesto sobre la renta. Hasta la fecha no ha habido ningún intento serio de abordar esta situación, corriendo el riesgo de socavar la aceptabilidad social de los sistemas fiscales existentes.

Incluimos seis propuestas para abordar los problemas identificados en este informe. Una propuesta clave es la implementación de un impuesto mínimo global sobre los millonarios, equivalente al 2% de su riqueza. Proporcionamos una estimación del potencial de ingresos de esta medida, mostrando que recaudaría cerca de 250.000 millones de dólares (afectando a menos de 3.000 individuos) al año. Un impuesto mínimo mundial reforzado sobre las empresas multinacionales, libre de lagunas, recaudaría otros 250.000 millones de dólares al año. Para dar una idea de las magnitudes implicadas, estudios recientes estiman que los países en desarrollo necesitan 500.000 millones de dólares anuales en ingresos públicos adicionales para hacer frente a los retos del cambio climático¹¹⁶ - necesidades que, por tanto, podrían abordarse plenamente con las dos principales reformas que proponemos. Todas las propuestas, incluidas las posibles objeciones, se detallan minuciosamente en el Capítulo 5.

Un mensaje clave de este informe es que la evasión fiscal no es una ley de la naturaleza, sino una opción política. Como naciones interconectadas, podemos optar por políticas de “todos contra todos” que permiten su propagación, o podemos elegir la coordinación para frenarla. También es posible lograr grandes avances mediante la acción unilateral, en caso de que fracase un ambicioso acuerdo mundial.

National tax measures in response to the COVID-19 crisis¹¹⁷

Este trabajo de investigación publicado en 2023 proporciona un análisis integral del impacto de las medidas tributarias nacionales implementadas en respuesta a la pandemia de COVID-19, con el objetivo de garantizar una evaluación adecuada y brindar recomendaciones de políticas para abordar de manera efectiva crisis futuras. Este documento fue realizado por el Departamento Temático de Políticas Económicas, Científicas y de Calidad de Vida a solicitud del Subcomité de Asuntos Fiscales (FISC).

The fiscal and distributional effects of removing mortgage interest tax relief in EU Member States¹¹⁸

La desgravación fiscal sobre los intereses hipotecarios contribuye a que las viviendas ocupadas por sus propietarios reciban un trato fiscal favorable en comparación con otras inversiones. Esto crea distorsiones en el mercado y, al mismo tiempo, a menudo puede no producir el efecto deseado, es decir, aumentar la propiedad de viviendas. Las recomendaciones específicas país por país de la UE han solicitado una reducción de la desgravación en los Estados miembros, también de cara a los riesgos para la estabilidad macroeconómica. El artículo analiza los efectos de la eliminación de la desgravación fiscal sobre los intereses hipotecarios sobre los ingresos y gastos públicos, la renta disponible de los hogares y la desigualdad de ingresos en 14 Estados miembros de la UE con el modelo de microsimulación EU-ROMOD. Se concluye que la desgravación fiscal beneficia en gran medida a los hogares con niveles de ingresos medios y altos. En consecuencia, su eliminación podría ayudar a reducir la desigualdad de ingresos en casi todos los Estados miembros.

¹¹⁶ Véase “Finance for climate action: Scaling up investment for climate and development”, Informe del Grupo Independiente de Expertos de Alto Nivel sobre Financiación Climática, noviembre de 2022.

¹¹⁷ European Parliament, Directorate-General for Internal Policies of the Union, Baldesi, N., Brusini, I., Profeta, P., National tax measures in response to the COVID-19 crisis – Assessment of their impact and results lessons to be learned for future crises, European Parliament, 2023, <https://data.europa.eu/doi/10.2861/46353>

¹¹⁸ European Commission, Directorate-General for Economic and Financial Affairs, Leodolter, A., Rutkowski, A., The fiscal and distributional effects of removing mortgage interest tax relief in EU Member States, Publications Office of the European Union, 2022, <https://data.europa.eu/doi/10.2765/37304>

Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6)¹¹⁹

Este estudio tiene como objetivo proporcionar una visión general de las medidas contra la elusión y la evasión fiscal recientemente implementadas, en particular la ATAD y la DAC 6. Revisa la implementación de estas directivas en diferentes Estados miembros y evalúa los problemas que surgen con respecto a la interpretación de algunas de las disposiciones de las directivas. Este documento fue realizado por el Departamento Temático de Políticas Económicas, Científicas y de Calidad de Vida a solicitud del Subcomité de Asuntos Económicos y Monetarios en Materia Fiscal (FISC).

VAT gap in the EU, 2023 report¹²⁰

Este informe tiene como objetivo apoyar a las administraciones tributarias en sus esfuerzos de seguimiento de la brecha del IVA. Examina las brechas en el cumplimiento del IVA y las brechas en las políticas del IVA en todos los Estados miembros de la UE utilizando una metodología y fuentes de datos estandarizadas, lo que permite realizar comparaciones a lo largo del tiempo y con otros Estados miembros. Las estimaciones proporcionadas en este informe sirven para algunas administraciones como punto de referencia para sus propios análisis. Para otras administraciones que no preparan estimaciones propias de la brecha de cumplimiento del IVA y de los gastos del IVA, las estimaciones presentadas en este informe son la fuente principal de información sobre las brechas del IVA.

Tax and Sustainability Study 2022/2023¹²¹

Las grandes empresas reconocen y se comprometen cada vez más a aplicar la sostenibilidad en todas sus operaciones; y los impuestos no pueden ser una excepción. En los últimos años, diferentes partes interesadas han expresado diferentes puntos de vista sobre lo que implica un impuesto sostenible y cómo se puede medir.

El European Business Tax Forum encargó a la Universidad de St. Gallen la elaboración de un informe independiente que tiene como objetivo:

- analizar cualitativamente el entorno regulatorio de las metodologías de las agencias de calificación y de los índices de referencia de los emisores de normas
- complementar con conocimientos empíricos y resultados de la encuesta interna de las partes interesadas, haciendo algunas recomendaciones para reducir los riesgos y crear impacto (en cuestiones fiscales) en los Objetivos de Desarrollo Sostenible
- destacar los riesgos y oportunidades de las calificaciones ESG (environmental, social & governance).

¹¹⁹ European Parliament, Directorate-General for Internal Policies of the Union, Haslehner, W., Pantazatou, K., Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6), European Parliament, 2022, <https://data.europa.eu/doi/10.2861/602609>

¹²⁰ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. et al., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698>

¹²¹ University of St. Gallen, Hongler, P., Berndt, T., Sigg, A., Tax and Sustainability Study 2022/2023, EBTF, 2023 https://ebtforum.org/wp-content/uploads/2023/12/231207_Report-Sustainable-Tax-Project_Revised_final.pdf

Total Tax Contribution: A study of the largest companies headquartered in Europe (5ª edición)¹²²

El panorama de la transparencia fiscal internacional ha atravesado otro año turbulento con acontecimientos importantes. Los regímenes de presentación de informes obligatorios, como la Directiva de la UE sobre presentación de informes públicos país por país (EU pCbCR) y el proyecto del Segundo Pilar de la OCDE, están avanzando rápidamente. Otros cambios regulatorios recientes incluyen el voto de la FASB (Financial Accounting Standards Board) para finalizar las reglas de divulgación bajo su proyecto de Mejoras a la Divulgación del Impuesto sobre la Renta. Estas reglas requieren niveles sin precedentes de divulgación pública para muchas empresas, a las que también se les pide que alineen su cumplimiento con su estrategia tributaria más amplia, objetivos de gobernanza y ESG (environmental, social & governance).

Los marcos de presentación de informes ambientales, sociales y de gobernanza (ESG) también continúan evolucionando con expectativas crecientes de las partes interesadas de que las empresas defiendan valores ESG sólidos. La Directiva de Informes de Sostenibilidad Corporativa de la UE avanzó con la adopción de los primeros Estándares Europeos de Informes de Sostenibilidad por parte de la Comisión Europea en junio de 2023. En el Reino Unido, los Estándares de Divulgación de Sostenibilidad del Reino Unido se basarán en los Estándares Internacionales de Sostenibilidad.

En este contexto, el estudio TTC (Total Tax Contribution) tiene como objetivo proporcionar información completa y objetiva sobre el TTC global y europeo de algunas de las empresas más grandes con sede en la UE, la EFTA y el Reino Unido. TTC es una de las métricas ESG (environmental, social & governance) incluidas en los marcos del Foro Económico Mundial y la Iniciativa de Informes Globales y el EBTF continúa enfatizando la importancia y el valor de considerar la huella fiscal total de las multinacionales que se puede derivar de los datos de TTC.

10. Iniciativa ciudadana europea: «Gravar las grandes fortunas para financiar la transición ecológica y social»

El 11 de julio, la Comisión decidió registrar una Iniciativa Ciudadana Europea (ICE) titulada «Gravar las grandes fortunas para financiar la transición ecológica y social».

Los organizadores de la iniciativa piden a la Comisión que establezca un impuesto a nivel europeo sobre las grandes fortunas en beneficio de la transición ecológica y social. El objetivo de la iniciativa es impulsar la lucha contra el cambio climático y contra la desigualdad en toda la UE, así como garantizar que los ciudadanos europeos paguen la parte que les corresponde a fin de que se alcancen estos objetivos.

La decisión de registro es de carácter jurídico y no prejuzga las conclusiones jurídicas y políticas definitivas de la Comisión sobre esta iniciativa ni las medidas que se propondría adoptar, si procede, en caso de que la iniciativa obtenga el apoyo necesario.

Puesto que la Iniciativa Ciudadana Europea cumple las condiciones formales establecidas en la legislación pertinente, la Comisión considera que es jurídicamente admisible. En esta etapa, la Comisión no ha analizado todavía el fondo de la propuesta.

¹²² EBTF | PwC | Total Tax Contribution, 2023 <https://ebtforum.org/wp-content/uploads/2023/12/TTC-Study-2022.pdf>

Argumentos de la ICE

“Desde hace más de un decenio, se han multiplicado las crisis que afronta la Unión Europea: económica, social, sanitaria, geopolítica, medioambiental, etc. Estas crisis son síntoma del fracaso de las políticas económicas, fiscales y sociales aplicadas por los gobiernos nacionales y la Unión Europea, que han debilitado los sistemas de salud, los servicios públicos, la protección del medio ambiente, la lucha contra la pobreza y la exclusión social, etc. Si bien la Unión tiene como objetivo promover el bienestar de su población, luchar contra la exclusión social y garantizar la justicia y la protección sociales (artículo 3 del TUE), y sus instituciones se han comprometido a garantizar una mayor equidad, en particular fiscal, la desigualdad no ha dejado de aumentar, hasta el punto de que, hoy en día, el 1 % de los más ricos del planeta posee cerca de la mitad de la riqueza mundial y este mismo 1 % genera también más emisiones de CO₂ que la mitad más pobre del planeta.

Para hacer frente a estos retos, urge redirigir fundamentalmente a la Unión Europea hacia una transición climática justa y democrática. Varias iniciativas europeas recientes, surgidas en respuesta a la crisis climática, a la pandemia de COVID-19 y a la guerra en Ucrania, han comenzado a orientar las políticas de la Unión en esta dirección (Pacto Verde, MRR, SURE, etc.). La presente iniciativa propone perpetuar estas políticas de transición ecológica y social mediante el establecimiento, a iniciativa de la Comisión Europea, de un impuesto sobre las grandes fortunas. Varios estudios, entre los que figura uno realizado recientemente por el Laboratorio de Desigualdad Mundial, han puesto de manifiesto que un impuesto de este tipo permitiría acelerar la lucha contra el cambio climático y la desigualdad. Al contribuir a los recursos propios de la Unión Europea, este impuesto generaría ingresos que permitirían cofinanciar las políticas de transición ecológica y social aplicadas por la Unión y sus Estados miembros, teniendo en cuenta su situación objetiva.

La creación de un impuesto europeo sobre las grandes fortunas responde a numerosos llamamientos de la sociedad civil, de los científicos y de los representantes elegidos. Recientemente, más de un centenar de eurodiputados, apoyados por economistas, pidieron a la Unión que estableciera un impuesto progresivo sobre la riqueza extrema. La futura Directiva relativa al establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para las multinacionales en la Unión Europea ya pone de manifiesto que la Unión es capaz de ponerse de acuerdo para aumentar la equidad fiscal. En términos más generales, la Conferencia sobre el Futuro de Europa ha insistido en la necesidad de armonizar la política fiscal y de utilizarla como palanca para hacer frente a la crisis medioambiental.

La introducción de un impuesto europeo sobre las grandes fortunas requeriría tres intervenciones legislativas.

En primer lugar, pedimos a la Comisión Europea que presente una propuesta de Directiva relativa a un impuesto europeo sobre las grandes fortunas, sobre la base del artículo 115 del TFUE. Este artículo permite al Consejo, adoptar, por unanimidad, directivas para aproximar las legislaciones nacionales, en particular en el ámbito de la fiscalidad directa, cuando estas incidan directamente en el establecimiento o el funcionamiento del mercado interior. Ahora bien, las disparidades nacionales en cuanto a la imposición de los ultrarricos pueden fomentar una mayor competencia fiscal en la Unión y generar distorsiones en el mercado interior. Por consiguiente, en el mercado interior, se requieren enfoques estratégicos comunes y una acción coordinada para maximizar la incidencia positiva de la imposición sobre las grandes fortunas.

A continuación, invitamos a la Comisión Europea a proponer una modificación de la Decisión 2020/2053 del Consejo, de 14 de diciembre de 2020, sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea, sobre la base del artículo 311, párrafo tercero, del TFUE. Esta modificación tendrá por objeto permitir que el impuesto europeo sobre las fortunas contribuya al sistema de recursos propios de la Unión Europea. Por otra parte, tal modificación respondería a la voluntad manifiesta de las instituciones europeas desde 2020 de añadir nuevos recursos propios, en particular con el fin de hacer frente al

reembolso de los compromisos financieros contraídos por la Comisión con el fin de financiar el plan de recuperación europeo, el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (MRR).

Por último, el nuevo recurso propio derivado de un impuesto sobre las grandes fortunas debería destinarse a una transición ecológica y social justa, contribuyendo a las políticas de la Unión y de los Estados miembros consagradas a este objetivo. Por lo tanto, instamos a la Comisión Europea a que presente propuestas de reglamentos para reforzar el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (MRR), los fondos vinculados al Pacto Verde y la política de cohesión. Se tratará, en particular, de modificar los reglamentos de base de estos fondos, a saber, los reglamentos 2021/1056 y 2021/241, respectivamente, y de basarse en la política de cohesión (artículo 175, párrafo tercero, del TFUE). Eventualmente, se podría recurrir a otras bases jurídicas con este fin, como las disposiciones en materia de medio ambiente (artículo 192, apartado 1, del TFUE), de empleo y política social (artículos 149 y 153 del TFUE) y de cooperación al desarrollo (artículo 209 del TFUE)."

Se puede consultar más información en:

<https://www.tax-the-rich.eu/>

Próximas etapas

Tras el registro, los organizadores disponen de seis meses para proceder a la recogida de firmas. Si una iniciativa ciudadana europea consigue, en el plazo de un año, un millón de declaraciones de apoyo procedentes de al menos siete Estados miembros, la Comisión deberá reaccionar. Podrá dar curso o no a la solicitud, pero en ambos casos deberá motivar su decisión.

Contexto

El Tratado de Lisboa introdujo la Iniciativa Ciudadana Europea como herramienta en manos de los ciudadanos para definir la agenda política. Se puso en marcha oficialmente en abril de 2012. Una vez registrada oficialmente, la iniciativa ciudadana europea permite a un millón de ciudadanos de al menos siete Estados miembros de la UE pedir a la Comisión Europea que presente propuestas legislativas en ámbitos en los que tenga competencias para hacerlo. Los requisitos de admisibilidad son los siguientes: 1) que la medida propuesta no esté manifiestamente fuera del ámbito de competencias de la Comisión para presentar una propuesta de acto jurídico, 2) que no sea claramente abusiva, frívola o temeraria y 3) que no sea manifiestamente contraria a los valores de la Unión.

Desde el inicio de la ICE, la Comisión ha recibido 127 solicitudes para poner en marcha una iniciativa ciudadana europea, 102 de las cuales se han considerado admisibles y, por lo tanto, han podido ser registradas.

Reportaje



«Nuevo servicio de SPRI de calificación de proyectos de innovación a efectos fiscales»

El pasado 2 de febrero se celebró en la sede del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi una jornada divulgativa del nuevo servicio puesto en marcha por SPRI. De la mano de Gobierno Vasco y las tres Diputaciones Forales se presentó esta iniciativa de emisión de informes de calificación de proyectos de innovación con avance tecnológico que permitirá a las empresas la aplicación con garantías de la deducción correspondiente en el Impuesto sobre Sociedades. Una muestra del compromiso de las instituciones con la seguridad jurídica de las personas contribuyentes.



De izquierda a derecha, Itxaso Berrojalbiz, diputada de Hacienda de Bizkaia; Itziar Agirre, viceconsejera de Hacienda del Gobierno Vasco; Estibaliz Hernández, viceconsejera de Tecnología, Innovación y Transformación Digital del Gobierno Vasco; Itziar Gonzalo de Zuazo, diputada de Hacienda de Álava y Jokin Perona, diputado de Hacienda de Gipuzkoa.

El Gobierno Vasco y las tres Diputaciones Forales presentaron públicamente el nuevo servicio de informes de calificación a efectos fiscales para proyectos de innovación con avance tecnológico, que será gestionado por el Grupo SPRI y complementario al que ofrecen las Diputaciones. Su objetivo es incentivar, impulsar y fomentar estas actividades en la industria vasca, de manera adicional al apoyo en subvenciones que se ofrecen con los incentivos fiscales.

En el acto estuvieron presentes la diputada de Hacienda de Álava, Itziar Gonzalo de Zuazo; de Bizkaia, Itxaso Berrojalbiz; y de Gipuzkoa, Jokin Perona; la viceconsejera de Hacienda del Gobierno Vasco, Itziar Agirre; y la viceconsejera de Tecnología, Innovación y Transformación Digital, Estibaliz Hernández. La presentación se enmarcó en una jornada a la que asistieron representantes de las patronales vascas, organizaciones dinamizadoras de clústeres, la Asociación Vasca de Agencias de Desarrollo Garapen, así como Innobasque, Euskalit, BRTA y BEAZ, y que tuvo lugar en la sede del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, en Vitoria-Gasteiz.

El servicio presentado persigue fomentar la actividad de innovación en la industria vasca, colaborando con las Diputaciones Forales en el establecimiento de un marco de seguridad jurídica para las empresas, que resulta imprescindible para el desarrollo de los proyectos empresariales, el aumento de la competitividad y la mejora de la actividad económica. Está promovido por el Departamento de Desarrollo Económico, Sostenibilidad y Medio Ambiente y será gestionado por SPRI.

En el ámbito de SPRI, el nuevo servicio se incorpora a las iniciativas del área de Tecnología, Innovación y Sostenibilidad para un nuevo impulso a la innovación mediante el que se propone complementar el apoyo directo en subvenciones con los incentivos fiscales, aprovechando la experiencia adquirida en el ámbito de la I+D y la nueva metodología de caracterización y evaluación de proyectos de innovación trabajada en el área.

Abrió el acto la vicesconsejera de Hacienda del Gobierno Vasco, Itziar Agirre, que, en su calidad de presidenta del Órgano de Coordinación Tributaria, destacó el papel que desempeña este órgano como foro de colaboración y coordinación interinstitucional en materia tributaria y como generador de sinergias que multiplican la eficacia de la acción pública individual y valoró la iniciativa presentada como un buen ejemplo de acción de éxito coordinada entre las instituciones del País Vasco.

Por su parte, las diputadas de Álava y Bizkaia y el diputado de Gipuzkoa responsables del área de hacienda subrayaron la importancia de la innovación tecnológica como seña de identidad de la industria vasca, desde la perspectiva de las singularidades de cada uno de los territorios, y coincidieron en situar las iniciativas como ésta de fomento de la innovación tecnológica, entre las prioridades de política fiscal de las instituciones forales con orientación a la industria. Subrayaron que el crecimiento económico en los territorios se consigue a través de una estructura empresarial sólida, productiva, competitiva, sostenible e innovadora, siendo la innovación uno de los factores básicos de la competitividad y uno de los pilares fundamentales de las administraciones vascas, las cuales deben comprometerse a ser competitivas y competentes. Hubo unanimidad en valorar especialmente la seguridad jurídica que este servicio de SPRI otorga a los agentes que participan en proyectos de innovación tecnológica a efectos de la aplicación del incentivo fiscal.

Por último, la viceconsejera de Tecnología, Innovación y Transformación Digital refirió las características principales del nuevo servicio que SPRI pone en marcha y lo definió como una herramienta que garantiza la auditoría técnica y económica de un proyecto de innovación, proporcionando seguridad jurídica a las empresas ante las administraciones tributarias.

Tras la presentación, comenzó la segunda parte de la jornada informativa, que tuvo a su vez dos momentos diferenciados. El primero de ellos consistente en una mesa redonda con el objeto de exponer cuál es el tratamiento tributario en los tres territorios históricos de las diferentes modalidades de

deducción aplicable en el Impuesto sobre Sociedades por la realización de actividades de I+D+i y por la participación en su financiación de proyectos de I+D, fue moderada por el Director General de SPRI, Aitor Urcelai y contó con la participación de cada una de las tres Haciendas Forales: Mikel Ibarrodo, responsable del área de gestión del Impuesto sobre Sociedades en la Diputación Foral de Álava, Antonio Pérez, Subdirector de Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia y Yolanda Domínguez, Subdirectora de Gestión Tributaria de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Tras la finalización de la mesa redonda, correspondió el turno de participación a Cristina Oyón, directora de Tecnología, Innovación y Sostenibilidad de Grupo SPRI, quien explicó con detalle y desde una perspectiva más práctica los aspectos fundamentales del servicio de emisión de los informes técnicos de calificación de las actividades de innovación a efectos fiscales

Tratamiento tributario

En la primera parte, la participación de la citada representación de las Haciendas Forales arrojó luz sobre los aspectos clave de la normativa tributaria que regula la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades por actividades de I+D+i. Entre los tres abordaron y cumplieron con éxito la misión de explicar de forma didáctica el artículo 62 relativo a la deducción por actividades de investigación y desarrollo, el artículo 63 sobre la deducción por actividades de innovación tecnológica y el artículo 64 bis relativo a la participación en proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica del Impuesto sobre Sociedades.



De izquierda a derecha, Aitor Urcelai, Director General de SPRI; Antonio Pérez, Subdirector de Inspección de la Hacienda Foral de Álava; Yolanda Domínguez, Subdirectora de Gestión Tributaria de la Hacienda Foral de Gipuzkoa y Mikel Ibarrodo, responsable del área de gestión del Impuesto de Sociedades en la Hacienda Foral de Álava.

La representante de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, Yolanda Domínguez, fue la encargada de explicar el artículo 62 del Impuesto de Sociedades de las tres normas forales. Este artículo recoge qué es lo que se considera investigación y desarrollo y está directamente relacionado con el artículo 64 por ser éste

el que establece las exclusiones al concepto de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. La aplicación de la deducción no está condicionada a que la actividad de I+D realizada tenga unos resultados concretos y explícitos. Es una de las deducciones más importantes que existe en la normativa cumpliendo con el impulso que se tiene que dar a la innovación. Una vez más, se destacó que con este servicio de informes de calificación se quiere aportar seguridad jurídica, tanto desde el punto de vista de las administraciones tributarias, que se apoyan en el criterio técnico de unos servicios, los de SPRI, expertos en I+D, así como desde el punto de vista de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades destinatarios del incentivo fiscal que tienen la certeza de que podrán aplicarse dicho incentivo. De hecho, los informes son vinculantes para la administración por lo que, en principio, las haciendas forales no podrían entrar a discutir la calificación contemplada en los mismos.

La deducción por actividades de innovación tecnológica contemplada en el artículo 63 del Impuesto de Sociedades fue objeto de explicación por parte de Mikel Ibarondo, representante de la Hacienda Foral de Álava. La deducción tiene como base los gastos incurridos durante el período impositivo en actividades que representen un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción, o mejoras sustanciales en los ya existentes. En la mesa redonda se destacaron los siguientes conceptos cuyos gastos constituirían la base de la deducción:

1. Proyectos encargados a Universidades, Organismos Públicos de Investigación o Centros Tecnológicos: Estos proyectos deben estar reconocidos y registrados según el Real Decreto 2093/2008. También se incluyen las entidades integradas en la Red Vasca de Tecnología regulada por el Decreto 221/2002.
2. Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción: Esto abarca la concepción y elaboración de planos, dibujos y soportes para definir elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarias para fabricar, probar, instalar y utilizar un producto. También se incluye la elaboración de muestrarios textiles.
3. Adquisición de tecnología avanzada: Esto puede incluir patentes, licencias, "know-how" y diseños. Sin embargo, no se deducirán las cantidades pagadas a personas o entidades vinculadas al contribuyente. La base de este concepto no puede superar un millón de euros.
4. Obtención de certificados de cumplimiento de normas de calidad: Esto se refiere a la obtención de certificados relacionados con las normas ISO 9000, ISO 14000, GMP u otras similares. No se incluyen los gastos de implantación de dichas normas.

Para finalizar la mesa redonda, Antonio Pérez, representante de la Hacienda Foral de Bizkaia, ofreció una explicación clara y detallada sobre el incentivo fiscal previsto en el artículo 64 bis de las respectivas Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, que prevé una deducción para aquellas empresas que financien proyectos de I+D+i de otras entidades. Asimismo, se resaltó que, en las normativas forales de los tres territorios, el artículo 64 bis exige que, como regla general, la empresa haya solicitado el Informe Técnico de Calificación Fiscal antes del inicio de la ejecución de los proyectos, destacando la importancia que tiene la memoria técnica que se elabore por el solicitante, a fin de valorar las circunstancias de cada caso.

Visión técnica

Cristina Oyón, representante de la SPRI.

Tras las intervenciones de los integrantes de la mesa redonda, Cristina Oyón, representante de la SPRI, ofreció información detallada sobre el Servicio de Emisión de Informes Técnicos de Calificación a Efectos Fiscales. Desde un punto de vista técnico, explicó cómo las empresas pueden obtener informes sólidos sobre su actividad de I+D e innovación para asegurar deducciones fiscales adecuadas. Asimismo, entre otras cuestiones, explicó en detalle cuáles son las condiciones para considerar un proyecto de innovación, cuáles son

los elementos básicos de diferenciación entre proyectos de I+D y proyectos de innovación con avance tecnológico y expuso cuáles son los criterios para la evaluación técnica. Puede accederse a la documentación que sirvió de apoyo a su intervención en la jornada a través del siguiente [enlace](#).

Servicio gratuito durante todo el año

Se trata de un servicio gratuito y con entidad propia. Para la obtención de estos informes técnicos, las empresas podrán presentar sus propuestas de proyectos a través de una aplicación telemática abierta durante todo el año, el mismo aplicativo utilizado hoy por hoy para solicitar los informes técnicos de calificación a efectos fiscales para proyectos de I+D. Las propuestas recibidas se evaluarán y, en caso de ser positivas, se emitirá el correspondiente Informe Técnico de Calificación a Efectos Fiscales, que será vinculante para las Diputaciones. No obstante, tal y como indica la normativa tributaria, corresponde en todo caso a las Diputaciones Forales la comprobación de la efectiva realización de las inversiones y gastos y la adecuación de las actividades realizadas a las contempladas en el informe emitido, pudiendo recabar para ello, en cualquier momento, la justificación que estime necesaria.

Está dirigido tanto a las microempresas, como a pymes y grandes empresas industriales y servicios conexos a la industria y, al ser un informe previo, les permitirá una planificación de su estrategia de innovación y les dotará de una mayor seguridad en la aplicación de deducciones fiscales. Además, se emitirá automáticamente a aquellas empresas que hayan solicitado y recibido una subvención a través de los programas de ayudas Hazitek y/o Fast Track Innobideak.

En resumen, la jornada fue un espacio de diálogo constructivo entre expertos con el objetivo de fomentar la innovación y la eficiencia en el ámbito empresarial.

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
OT	Obligado Tributario

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
67/2023	47/2017	Conflicto sobre la determinación del domicilio fiscal de una persona jurídica. El domicilio fiscal es una cuestión estrictamente fáctica como sostiene la doctrina del Tribunal Supremo. La JACE aprecia que las pruebas aportadas por la administración demandante carecen de consistencia para desvirtuar la presunción de situar el domicilio fiscal en el lugar indicado por la propia entidad y concluye que, de las actuaciones desarrolladas se desprende la localización del domicilio fiscal en el lugar propuesto por la administración demandada.	R 67/2023
68/2023	19/2017, 30/2017	<p>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 en territorio foral y en el extranjero. Prescripción interadministrativa para reclamar créditos. Acumulación de dos expedientes.</p> <p>La JACE determina que el derecho a reclamar las retenciones correspondientes a uno de los ejercicios estaría prescrito al ser 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).</p> <p>Respecto a las 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, la JACE hace referencia a la laguna normativa que existía en el Concierto y a la doctrina reiterada de la propia JACE sobre la cuestión (R 6/2018) y declara que la competencia de exacción de las retenciones por trabajo personal de quienes presten sus servicios en el extranjero corresponde a la administración donde se halle ubicado el centro de trabajo al que esté adscrito el personal.</p>	R 68/2023
69/2023	21/2017	Conflicto sobre la competencia para la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF practicadas sobre los rendimientos del trabajo abonados a determinadas personas trabajadoras en los años 2014 y 2015. Las trabajadoras prestaron sus servicios tanto en territorio común como foral. La administración demandada se considera competente por el periodo de trabajo llevado a cabo en territorio común. La JACE, haciendo referencia a su resolución R29/2023, establece que el criterio es el de asignación de recursos a una sola administración y que en este caso el CE establece una presunción iuris tantum que sirve como criterio básico de resolución de la controversia, atribuyendo la retención a la Administración correspondiente al lugar donde radique el centro de adscripción del trabajador.	R 69/2023

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
70/2023	29/2018	Conflicto sobre la competencia para la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF practicadas sobre los rendimientos del trabajo abonados a determinadas personas trabajadoras en territorio común y en el extranjero en los años 2012 y 2013. La JACE determina que el derecho a reclamar las retenciones de los años 2012 y 2013 estaría prescrito en base al criterio establecido por el TS y la JACE en resoluciones como la R11/2014, en virtud del cual el plazo de prescripción comienza cuando se produce el ingreso indebido sin que se interrumpa por los actos que se practiquen en el procedimiento tributario seguido por la administración.	R 70/2023
71/2023	32/2018	Conflicto sobre la competencia para la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF practicadas sobre los rendimientos del trabajo abonados a determinadas personas trabajadoras exclusivamente en territorio común en los años 2012 a 2015. La JACE entiende acreditado que el trabajador no actúa como miembro del consejo de Administración, sino que los trabajos realizados se corresponden con su prestación de trabajo personal realizado exclusivamente en territorio común. En consecuencia la JACE, al amparo del art.7 CE, determina que es competente la administración correspondiente al lugar en que el trabajador ha prestado sus servicios.	R 71/2023
72/2023	33/2018	4 resoluciones (R72, R73, R74 Y R75 de 2023). Conflicto sobre la competencia para la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF practicadas sobre los rendimientos del trabajo abonados a determinadas personas trabajadoras por los servicios prestados exclusivamente en territorio común en los años 2012 y 2013. Prescripción interadministrativa para reclamar créditos. La JACE determina que el derecho a reclamar las retenciones está prescrito en base al criterio establecido por el TS y la JACE en resoluciones como la R11/2014, en virtud del cual el plazo de prescripción comienza cuando se produce el ingreso indebido sin que se interrumpa por los actos que se practiquen en el procedimiento tributario seguido por la administración.	R 72/2023
73/2023	8/2019		R 73/2023
74/2023	10/2019		R 74/2023
75/2023	11/2019		R 75/2023
76/2023	38/2017	Competencia para la exacción del IS. La JACE se remite a la discrepancia ya resuelta en R8/2023 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 de esta misma entidad. 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, en instalaciones localizadas en territorio común, por la sociedad del grupo (también de domicilio fiscal en territorio foral) 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. Añade que el producto que se transporta desde territorio foral no sufre ninguna fractura en el transporte en el sentido expuesto en la R27/2022 siendo relevante que la mayor parte del valor añadido al producto se genera en las instalaciones de territorio común, que es el lugar de puesta a disposición del producto para sus clientes.	R 76/2023

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
77/2023	2/2019	Conflicto sobre la competencia de exacción de las retenciones de trabajo personal de personas empleadas en régimen de teletrabajo durante los años 2013 a 2015. La JACE realiza un análisis sobre la laguna normativa existente en el CE en relación con la localización de la prestación de los trabajos o servicios en los casos de teletrabajo. Para ello siguiendo las directrices del TS, realiza una interpretación integradora y concluye que debe entenderse que se entenderán prestados en el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora. La JACE determina que este criterio de objetivación del punto de conexión otorga mejor seguridad jurídica en todos los supuestos, pues la prueba del lugar efectivo de realización del trabajo resultará en muchos casos imposible, pues el mismo ni siquiera se desarrollará necesariamente en el domicilio de la trabajadora.	R 77/2023
78/2023	23/2023	Inadmisión a trámite del conflicto negativo planteado por la entidad obligada tributaria sobre la competencia de inspección y exacción del IS de los ejercicios 2018-2021. La JACE resuelve inadmitir a trámite el conflicto por no encontrarse en ninguno de los supuestos del art. 13.5 del Reglamento de la JACE. En concreto, no se produce el presupuesto de hecho que permite el planteamiento del conflicto negativo, según el cual dos Administraciones se consideran simultáneamente competentes o incompetentes con respecto al mismo obligado tributario.	R 78/2023
79/2023	16/2016, 17/2016, 19/2016, 20/2016, 21/2016, 22/2016, 23/2016, 24/2016, 25/2016	Conflicto sobre el cambio de domicilio fiscal de diversas personas jurídicas y su fecha de efectos. La JACE ha resuelto teniendo en cuenta lo ya establecido en R 60/2023. A partir de las circunstancias concurrentes, concluye que el domicilio fiscal de todas las obligadas tributarias se encuentra en territorio común con efectos desde el 1/01/2009, excepto en el caso de una de ellas, en que los efectos se extienden desde el 27/06/2009.	R 79/2023
80/2023	26/2017	Conflicto sobre la competencia para la exacción de las retenciones por rendimientos de trabajo de personas empleadas en régimen de teletrabajo durante los años 2012 a 2014. La JACE realiza un análisis sobre la laguna normativa existente en el CE en relación con la localización de la prestación de los trabajos o servicios en los casos de teletrabajo. Para ello siguiendo las directrices del TS, realiza una interpretación integradora y concluye que debe entenderse que se entenderán prestados en el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora. La JACE determina que este criterio de objetivación del punto de conexión otorga mejor seguridad jurídica en todos los supuestos, pues la prueba del lugar efectivo de realización del trabajo resultará en muchos casos imposible, pues el mismo ni siquiera se desarrollará necesariamente en el domicilio de la trabajadora.	R 80/2023

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
81/2023	20/2018	Conflicto relativo a la competencia inspectora y las actuaciones de comprobación realizadas por la Administración sin competencia inspectora en relación con el IVA de 2016. La JACE se remite a su resolución R19/2022 y, en el texto de la resolución repasa la evolución del alcance de las competencias de gestión y de inspección desde la perspectiva del Concierto y, con apoyo en la jurisprudencia del TS, concluye que el procedimiento de comprobación limitada realizado excede del ámbito de competencias que el CE atribuye a la administración con competencia de exacción y gestión, pero no de inspección y resuelve declarando la falta de competencia material de la administración sin competencia inspectora para seguir con el procedimiento de comprobación limitada en relación con el IVA 2016.	R 81/2023
82/2023	45/2020	Conflicto sobre la competencia para la exacción de las retenciones de trabajo personal durante los años 2014 y 2015 de personas que trabajan en un buque de pabellón francés y adscritas a una sociedad con domicilio fiscal en territorio foral. La actividad de la empresa es la gestión de abastecimiento de personal del buque de pabellón extranjero. Los trabajadores están domiciliados fiscalmente en territorio común. La JACE reproduce íntegramente la fundamentación jurídica de su Resolución 7/2022 en la que interpreta el art. 5.5 del Convenio de Doble Imposición entre el Reino de España y la República de Francia, en el sentido de que la entidad no residente actúa en España por medio de un establecimiento permanente ubicado en territorio foral, al que está adscrita toda la tripulación residente que presta sus servicios en los buques del no residente. Por tanto, la JACE declara que la competencia de exacción de las retenciones por trabajo personal de las personas contratadas por la OT durante los años 2014 y 2015 debe atribuirse a la administración correspondiente al centro de trabajo de adscripción de la referida tripulación.	R 82/2023

Recaudación tributaria de las Haciendas Forales



Recaudación de la CAE por tributos concertados en 2023

I. Evolución de la recaudación total y de los impuestos más relevantes durante 2023

En 2023, las Diputaciones Forales han recaudado por el total de tributos concertados 18.212,5 millones de euros: 1.081,8 millones de euros más que en 2022 (+6,3%). Además, la recaudación obtenida ha superado en 110,5 millones de euros la previsión de cierre del CVFP del 11 de octubre de 2023, siendo la tasa alcanzada seis décimas porcentuales más favorable que la prevista en octubre (+5,7%).

La ejecución sobre el presupuesto aprobado para 2023 se ha situado en el 100,8%, es decir, se han recaudado 139,6 millones de euros más que la cuantía presupuestada.

Comparativa recaudación 2023/2022

(miles de euros)

	Recaudación 2023	Recaudación 2022	Diferencia 23/22	% Variación 23/22
IRPF	7.085.533	6.497.698	587.835	9,0
I. Sociedades	1.635.679	1.351.267	284.412	21,0
IVA	6.930.344	6.921.389	8.955	0,1
Gestión propia	4.441.457	4.210.645	230.811	5,5
Ajuste	2.488.887	2.710.744	(221.857)	(8,2)
II.EE. Fabricación e I.E. Electricidad	1.445.341	1.367.123	78.218	5,7
Gestión propia	1.835.679	1.856.872	(21.193)	(1,1)
Ajuste	(390.338)	(489.749)	99.411	20,3
Resto	1.115.590	993.240	122.350	12,3
Recaudación total	18.212.486	17.130.717	1.081.770	6,3
Imposición directa	9.265.815	8.309.391	956.424	11,5
Imposición indirecta	8.833.994	8.785.378	48.616	0,6
Tasas y otros ingresos tributarios	112.678	35.948	76.730	213,5

El avance de la recaudación durante 2023 se ha sustentado en la favorable evolución de la imposición directa (+11,5%), y, dentro de ésta, han cobrado especial protagonismo las retenciones por rendimientos de trabajo (+10,0%), las retenciones por rendimientos de capital mobiliario (+30,8%), las retenciones de no residentes (65,9%) y la cuota diferencial de sociedades (+24,7%).

El global de ingresos por imposición indirecta, por su parte, se ha incrementado débilmente (+0,6%), lastreado, fundamentalmente, por la caída de recaudación en el ajuste IVA con el Estado por importaciones (-14,3%; -271,5 millones de euros).

Finalmente señalar que 2023 ha sido el primer año en que se han recaudado dos nuevos impuestos: el impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (25,4 millones de euros, incluido el ajuste con el Estado) y el impuesto sobre depósitos de residuos en vertederos (10,7 millones de euros) los cuales se habían concertado por Acuerdo de la CMCE del 17/11/2022.

Comparativa presupuesto-previsión-recaudación 2023

(miles de euros)

	Presupuesto 2023	Previsión cierre 2023	Recaudación 2023	% s/ppto inicial 2023	% s/previsión octubre CVFP
IRPF	6.592.360	6.998.000	7.085.533	107,5	101,3
I. Sociedades	1.248.300	1.578.000	1.635.679	131,0	103,7
IVA Gestión propia	4.773.000	4.466.800	4.441.457	93,1	99,4
II.EE.Fabr., I.E Electric. e I.E. s/Envases	2.072.000	1.789.800	1.835.679	88,6	102,6
Resto	1.027.170	1.107.469	1.114.728	108,5	100,7
Gestión propia	15.712.830	15.940.069	16.113.076	102,5	101,1
Ajuste	2.360.080	2.161.960	2.099.411	89,0	97,1
IVA	2.840.000	2.546.700	2.488.887	87,6	97,7
II.EE. Fabricación	(479.920)	(385.500)	(390.338)	122,9	98,8
I. Gases Fluorados ef. Invern.	0	760	862	0,0	88,2
Recaudación total	18.072.910	18.102.029	18.212.486	100,8	100,6

La recaudación de gestión propia por tributos concertados ha ascendido a 16.113 millones de euros, lo que ha supuesto un incremento interanual del 8,1%, y un aumento neto de recaudación de 1.203,6 millones de euros respecto a 2022. Respecto a la previsión de cierre del CVFP de octubre, se han recaudado 173 millones de euros más (+1,1%).

Por apartados impositivos, se observa una evolución más favorable en la imposición directa (+11,5%) que en la imposición indirecta de gestión propia (+2,6%). Por su parte, el agregado de la recaudación de tasas y otros ingresos ha registrado un considerable ascenso (+213,5%), debido, en gran parte, a la negativa evolución de los intereses de demora registrada en 2022 (pago de 55 millones de euros en concepto de intereses a un contribuyente por devoluciones extraordinarias en base a una resolución de la Junta Arbitral).

II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Por IRPF, en 2023, se han recaudado 7.085,5 millones de euros en la CAE. Esta cifra es un 9,0% superior a la obtenida en el ejercicio anterior, y supera el cierre previsto por el CVFP en el mes de octubre (7,7%). En términos absolutos, se han recaudado 587,8 millones de euros más que en 2022.

La mayor parte de los componentes del IRPF han reflejado una contribución positiva al avance de la recaudación del impuesto. Así, los ingresos por retenciones de rendimientos de trabajo -componente principal- han finalizado el año con un crecimiento del 10,0%, gracias fundamentalmente a la positiva evolución del mercado de trabajo. Como se ha señalado, según el avance de las cuentas trimestrales del EUSTAT, el empleo -medido en términos de puestos de trabajo equivalentes a jornada completa- ha aumentado en 2023 un 1,7% respecto al año anterior (alrededor de 16.000 puestos de trabajo más) y, al mismo tiempo, las retribuciones salariales han aumentado alrededor de un 4,1%.

La evolución de la recaudación por retenciones de rendimientos de capital mobiliario también ha sido positiva en 2023 (+30,8%), por el incremento en la distribución de dividendos en efectivo, tras la positiva evolución de los beneficios de las empresas en 2022, y, por la mayor rentabilidad de los depósitos en cuentas bancarias.

Los pagos fraccionados por IRPF han reflejado también una notable aportación (+19,4%), si bien debe tenerse en cuenta que la comparación se realiza con un periodo afectado por una modificación normativa que exoneraba de realizar dichos pagos fraccionados.

Por último, el saldo de la cuota diferencial neta del IRPF ha sido negativo (-64,6 millones de euros), como consecuencia, fundamentalmente, de la deflactación de un 5,5% de la base liquidable general, y de la actualización en idéntico porcentaje de las deducciones personales y familiares, de la minoración de la cuota y de la reducción por tributación conjunta.

III. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La recaudación por el impuesto sobre sociedades en 2023 ha ascendido a 1.635,7 millones de euros. En términos interanuales, la recaudación por este impuesto ha aumentado un 21,0% (+284,4 M€). Respecto a la previsión de cierre del CVFP de octubre de 2023, la cuantía obtenida ha sido superior en 57,7 millones de euros.

La evolución positiva de las retenciones por rendimientos de capital mobiliario (+30,8%) y de las retenciones por rendimientos de capital inmobiliario¹ (+7,8%) han compensado con creces -por alrededor de 30 millones de euros- el retroceso en las retenciones por ganancias patrimoniales (-47,1%) -. Con todo, el aumento de la recaudación global se ha basado, fundamentalmente, en el fuerte aumento de la cuota diferencial neta del impuesto (+24,7%), gracias, principalmente, a los positivos resultados de la campaña de sociedades 2022, los cuales ponen de relieve el importante avance de los beneficios empresariales de dicho año. De forma más modesta, también, ha elevado los ingresos de la campaña una modificación normativa foral aprobada en 2022 por la que se exoneraba del pago fraccionado de dicho año a aquellas sociedades que tuviesen un volumen de operaciones en el período impositivo no superior a 50 millones de euros excluyéndose, a este efecto, a las entidades que tributasen en el régimen especial de consolidación fiscal.

IV. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La recaudación acumulada por IVA de gestión propia ha cerrado el año con un aumento del 5,5% (+230,8 M€) respecto al año anterior. A pesar de esta evolución positiva, la recaudación total ha sido inferior a la previsión de cierre aprobada por el CVFP en octubre de 2023 (+6,1%).

¹ Los cuales se distribuyen a partes iguales entre IRPF e IS, junto con las retenciones por ganancias patrimoniales.

Por componentes, la recaudación bruta ha disminuido un 0,5%, evolución que se puede explicar, en gran medida, por las reducciones de tipos aprobadas a finales de 2022, para determinados productos básicos (cereales, aceites, frutas...) y del ámbito de la energía (electricidad, gas, pellets...) dentro de un contexto económico de moderación en el incremento de los precios.

En lo que se refiere a las devoluciones, su volumen se ha reducido un 8,8%, evolución que se debe, en su mayor parte, a la comparación con un año afectado por devoluciones extraordinarias (195 millones de euros) a un contribuyente, consecuencia de una resolución de la Junta Arbitral.

En cuanto al Ajuste IVA con el Estado, el importe ingresado por las diputaciones forales ha disminuido respecto a 2022 un 8,2%, con una significativa caída en el concepto de importaciones (-14,3%), mientras que en operaciones interiores el incremento ha sido del 6,1%.

V. IMPUESTO ESPECIALES DE FABRICACIÓN, IMPUESTO ESPECIAL SOBRE ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES E IMPUESTO ESPECIAL SOBRE ELECTRICIDAD

La recaudación de gestión propia del apartado compuesto por los impuestos especiales de fabricación, de electricidad y de envases de plástico no reutilizables ha registrado una caída conjunta del 1,1%. Si de la comparativa interanual se excluyen los ingresos por el impuesto sobre envases de plástico no reutilizables (cerca de 11,5 millones de euros), concertado por Acuerdo de la CMCE del 17/11/2022 y cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2023, la disminución hubiese sido algo superior (-1,8%).

Respecto a la previsión de cierre del CVFP de octubre de 2023, la cuantía obtenida por este bloque de impuestos ha sido superior en 45,9 millones de euros.

Dentro de este apartado, la recaudación por el impuesto especial de hidrocarburos de gestión propia ha cerrado el año con una caída interanual del 2,4%, hasta un total de 1.445,1 millones de euros. La recaudación por este impuesto arrastra desde el año pasado el impacto de los elevados precios de los carburantes y de la prórroga de las medidas de fomento del transporte público, puestas en marcha en el tercer trimestre del 2022 por parte de las distintas administraciones públicas.

Mayor ha sido la reducción de ingresos en el impuesto especial sobre la electricidad (-31,3%) debido a las caídas de la demanda y de los precios en el mercado de la energía eléctrica durante 2023.

El favorable comportamiento de los ingresos por el impuesto especial sobre labores de tabaco (+2,2%), como consecuencia de las subidas de precios de los últimos meses, ha conseguido moderar algunas décimas la caída global en la recaudación de este bloque de impuestos.

Respecto a los ajustes de impuestos especiales, el total trasferido por las diputaciones forales al Estado durante 2023 ha sido inferior a lo abonado en 2022 (-99,4 millones de euros). Este resultado viene determinado, principalmente, por el comportamiento favorable del ajuste por el impuesto especial sobre hidrocarburos, por el que la CAE ha abonado al Estado 76,5 millones de euros menos que en 2022.

Además, dentro de este apartado, en 2023, en aplicación del acuerdo decimotercero de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 17/11/2022 se han ingresado los ajustes en concepto de importaciones (4,2 millones de euros) y operaciones interiores (9,8 millones de euros) de un nuevo impuesto concertado: el impuesto sobre envases de plástico no reutilizables.

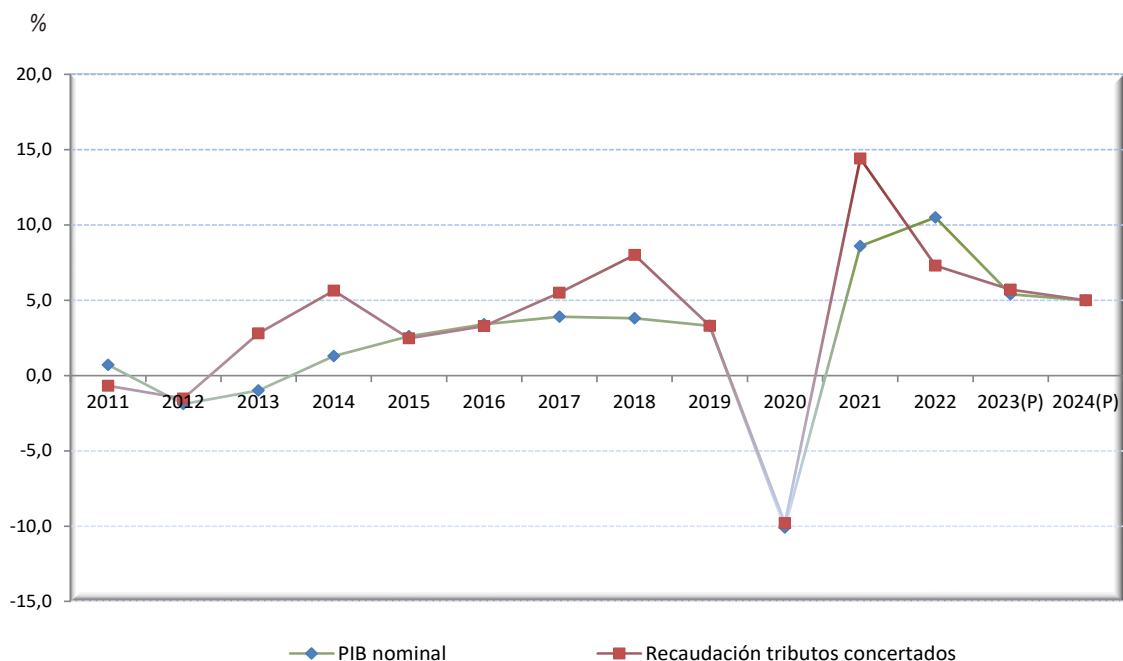
Previsión de recaudación de la CAE por tributos concertados en 2024

En 2024, el ritmo de incremento de la recaudación de la CAE seguirá desacelerándose ya que, aunque la economía seguirá creciendo en términos nominales (5,0%), lo hará a una tasa menor respecto al año 2023 (5,4%).

De esta manera, el global de recaudación que se espera obtener en la CAE por los tributos concertados es de 19.000.250 miles de euros, lo que supondrá una tasa de incremento interanual del 5,0%. En términos absolutos, el crecimiento de la recaudación será de aproximadamente 898.221 miles de euros respecto a la recaudación prevista para 2023.

Más concretamente, se estima que la recaudación por impuestos directos aumentará un 2,6%, mientras que los ingresos por impuestos indirectos mostrarán un aumento superior (7,7%). Finalmente, la recaudación global asociada a tasas y otros ingresos está prevista que disminuya un 6,9% de media.

Evolución de la recaudación por tributos concertados y del PIB nominal de la CAE



*** Recaudaciones del periodo de 2011 a 2017 en base a los Ajustes IVA calculados de acuerdo a la metodología del Concerto Económico.**

(P) Previsiones 2023 - 2024

Recaudación CAE

(miles de euros)

Impuesto	Previsión 2023	Presupuesto 2024	Diferencia	Variación (%)
IRPF	6.998.000	7.222.600	224.600	3,2
Impuesto sobre sociedades	1.578.000	1.587.600	9.600	0,6
IVA (ajustes con el Estado incluidos)	7.013.500	7.552.000	538.500	7,7
Total II.EE. de fabricación e I.E.E.* (ajustes con el Estado incluidos)	1.384.600	1.491.500	106.900	7,7
Resto de impuestos y ajustes	1.127.929	1.146.550	18.621	1,7
Recaudación total	18.102.029	19.000.250	898.221	5,0

***Impuesto Especial sobre la Electricidad (IEE)**

Por impuestos, en 2024, se estima que la recaudación por IRPF crecerá un 3,2% respecto al cierre previsto para 2023, fundamentalmente, como consecuencia del crecimiento esperado de las retenciones por rendimiento de trabajo (3,8%) que reflejarán el incremento previsto del empleo (1,6%) y la prolongación de la actualización de los salarios a la inflación. Su avance se verá, no obstante, frenado por la prevista deflactación del 2,5% de las tablas de retención.

Los ingresos procedentes de las retenciones por rendimientos de capital mobiliario se verán impulsados (4,0%), además, de por el incremento esperado en la distribución de dividendos en efectivo, por la creciente contribución en 2024 de las retenciones por intereses de cuentas bancarias.

También se espera que sea positivo el comportamiento de los ingresos por retenciones de ganancias patrimoniales (4,6%), tras la importante reducción que se espera que experimenten en 2023.

Por último, la cuota diferencial neta detraerá una cuantía notable de los ingresos por IRPF (132.200 miles de euros en total), como consecuencia, en parte, de la deflactación aprobada en 2022 de la base liquidable general, y de la actualización en idéntico porcentaje de las deducciones personales y familiares, de la minoración de la cuota y de la reducción por tributación conjunta.

La recaudación por el Impuesto sobre Sociedades crecerá en 2024 un 0,6% hasta alcanzar los 1.587.600 miles de euros, gracias al avance de los ingresos por retenciones de capital (4,0%) y de ganancias patrimoniales (4,6%), cuya cuantía se reparte al 50% entre el IRPF e impuesto sobre sociedades.

En 2024, el total de ingresos por el Impuesto sobre el Valor Añadido alcanzará la cifra de 7.552.000 miles de euros, lo que supondrá un aumento del 7,7% con respecto a 2023.

En lo que se refiere al IVA de gestión propia, el crecimiento se situará en un 7,8% y, procederá, básicamente, del incremento del gasto sujeto al IVA que se espera en 2024. Los precios, cuyo aumento se moderará respecto a 2023 (2,9% frente al 3,6%), seguirán siendo el principal impulsor del gasto. El consumo final se reactivará en términos reales, hasta el 2,1%, apoyándose en una contribución bastante equilibrada del consumo de los hogares (1,7%) y del consumo público (1,5%).

Para el cálculo del ajuste IVA se dispone del escenario macroeconómico del Estado, que refleja un incremento, tanto del gasto en consumo final nacional privado, como de las importaciones. De acuerdo con dicho escenario y sobre la previsión efectuada para el Ajuste IVA en 2023, las previsiones de ingresos por este concepto en el año 2024 alcanzan un total de 2.738.000 miles de euros. Este importe se distribuirá por territorios en función de los coeficientes horizontales aprobados para el ejercicio de 2024.

Además del impacto macroeconómico previsto, la recaudación total por IVA recogerá el efecto positivo del decaimiento el 31 de diciembre de 2023 de las reducciones de tipos aprobadas/prorrogadas en 2022 para determinados productos básicos (cereales, aceites, frutas...) y del ámbito de la energía (electricidad, gas, pellets...)

Por su parte, se estima que el conjunto de los ingresos por impuestos especiales de fabricación y de electricidad de gestión propia ascenderán a 1.895.100 miles de euros, un 6,4% más en relación a la previsión de 2023.

Respecto al impuesto especial sobre hidrocarburos, se prevé un aumento del 2,1% bajo el supuesto de estabilización de precios y que, por tanto, la dinámica económica empujará su consumo.

En el caso del impuesto especial de electricidad, se espera un incremento muy importante (66.000 miles de euros) que se sustenta en el restablecimiento del tipo impositivo desde el 0,5% hasta el 5,11269632%.

El resto de los impuestos especiales de fabricación se prevé que aumenten a una tasa situada en una horquilla de entre el 2,1% y el 5,3%, gracias al impulso de la economía vasca.

Para estimar los ajustes con el Estado por impuestos especiales de fabricación, impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables e impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero se ha procedido del mismo modo que se ha seguido en el cálculo del Ajuste IVA con el Estado. El resultado final es que a lo largo de 2024 las Diputaciones Forales transferirán a la Agencia Tributaria del orden de 391.750 miles de euros, como saldo neto de dichos ajustes.

La recaudación por el global del resto de impuestos – que representa aproximadamente el 6% del total de ingresos tributarios – se estima que aumentará un 1,6% respecto a 2023

PREVISION RECAUDACION C A P V 2024

Tributos concertados CONSOLIDADO

(en euros)

	Presupuesto 2023	Previsión 2023	Presupuesto 2024	(3) s/ (1) %	(3) s/ (2) %
	(1)	(2)	(3)		
IMPUESTOS DIRECTOS					
Impto. s/ Renta Personas Físicas :					
Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.	6.218.000.000	6.554.900.000	6.804.000.000	9,4	3,8
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	172.300.000	193.100.000	200.800.000	16,5	4,0
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	87.600.000	88.700.000	92.200.000	5,3	3,9
Retenciones Ganancias Patrimoniales	71.400.000	35.000.000	36.600.000	(48,7)	4,6
Gravamen especial s/premios det. loterías y apuestas	34.600.000	33.100.000	35.300.000	2,0	6,6
Pagos frac. Profes. y Empresariales	173.660.000	174.500.000	185.900.000	7,0	6,5
Cuota diferencial neta	(165.200.000)	(81.300.000)	(132.200.000)		
Total I R P F	6.592.360.000	6.998.000.000	7.222.600.000	9,6	3,2
Impto. s/ Sociedades :					
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	172.300.000	193.100.000	200.800.000	16,5	4,0
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	87.600.000	88.700.000	92.200.000	5,3	3,9
Retenciones Ganancias Patrimoniales	71.400.000	35.000.000	36.600.000	(48,7)	4,6
Gravamen especial s/premios det. loterías y apuestas	0	0	0		
Cuota diferencial neta	917.000.000	1.261.200.000	1.258.000.000	37,2	(0,3)
Total I. Sociedades	1.248.300.000	1.578.000.000	1.587.600.000	27,2	0,6
Impto. s/ Renta No Residentes	87.600.000	172.200.000	132.100.000	50,8	(23,3)
Impto. s/ Sucesiones y Donaciones	163.100.000	157.900.000	165.100.000	1,2	4,6
Impto. s/ Patrimonio	183.000.000	175.700.000	177.400.000	(3,1)	1,0
Impto. s/ Depósitos en las Entidades de Crédito	31.700.000	29.800.000	31.300.000	(1,3)	5,0
Impto. s/ Producción de Energía Eléctrica	1.600.000	700.000	31.000.000		
Impuestos extinguidos	0	0	0		
Total Impuestos Directos	8.307.660.000	9.112.300.000	9.347.100.000	12,5	2,6
IMPUESTOS INDIRECTOS					
IVA Gestión propia	4.773.000.000	4.466.800.000	4.814.000.000	0,9	7,8
Gestión propia D.F.	4.773.000.000	4.466.800.000	4.814.000.000	0,9	7,8
Ajuste interno	0	0	0		
Impto. s/ Transmisiones Patrimoniales	196.400.000	166.600.000	170.900.000	(13,0)	2,6
Impto. s/ Actos Jurídicos Documentados	49.300.000	34.800.000	35.100.000	(28,8)	0,9
I.E. s/Determinados Medios de Transporte	20.800.000	26.600.000	28.200.000	35,6	6,0
Imptos. Especiales. Gestión propia	0	0	0		
Alcohol, Derivadas e Intermedios	4.000.000	3.800.000	4.000.000	0,0	5,3
Hidrocarburos:					
Op. Interiores (excluido tipo autonómico)	1.657.000.000	1.402.000.000	1.432.000.000	(13,6)	2,1
Tipo autonómico	0	0	0		
Labores del Tabaco	394.000.000	360.000.000	378.000.000	(4,1)	5,0
Cerveza	4.000.000	3.000.000	3.100.000	(22,5)	3,3
Electricidad	13.000.000	12.000.000	78.000.000		
I.E.s/ Carbón	0	0	0		
I.E. s/ Envases de Plástico no Reutilizables	0	9.000.000	9.200.000		2,2
Impto. s/ Primas de Seguros	121.600.000	113.900.000	119.200.000	(2,0)	4,7
Impto. s/ Actividades del Juego	4.800.000	5.900.000	6.100.000	27,1	3,4
Impto. s/ Gases fluorados de efecto invernadero	3.250.000	5.000.000	5.100.000	56,9	2,0
Impto. s/ Transacciones Financieras	53.000.000	76.500.000	88.000.000	66,0	15,0
Impto. s/ Determinados Servicios Digitales	10.400.000	20.200.000	21.600.000		6,9
Impto. s/ Depósito de residuos en vertederos	0	11.900.000	12.200.000		2,5
Impuestos extinguidos	0	0	0		
Total Impuestos Indirectos	7.304.550.000	6.718.000.000	7.204.700.000	(1,4)	7,2
TASAS Y OTROS INGRESOS					
Bingo	4.210.000	4.169.000	4.500.000	6,9	7,9
Máquinas y aparatos automáticos	34.500.000	31.900.000	33.700.000	(2,3)	5,6
Casinos y otros	6.710.000	6.600.000	6.800.000	1,3	3,0
Total Tasas de juego	45.420.000	42.669.000	45.000.000	(0,9)	5,5
Recargos	16.300.000	17.600.000	19.000.000	16,6	8,0
Intereses de Demora	21.100.000	30.700.000	23.100.000	9,5	(24,8)
Sanciones	17.800.000	18.800.000	15.100.000	(15,2)	(19,7)
Total Tasas y otros ingresos	100.620.000	109.769.000	102.200.000	1,6	(6,9)
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTION PROPIA	15.712.830.000	15.940.069.000	16.654.000.000	6,0	4,5
Ajuste IVA					
Importaciones	2.000.000.000	1.703.000.000	1.810.000.000	(9,5)	6,3
Op. Interiores	840.000.000	843.700.000	928.000.000	10,5	10,0
Total Ajuste IVA	2.840.000.000	2.546.700.000	2.738.000.000	(3,6)	7,5
Ajustes Imptos. Especiales					
Alcohol, Derivadas y Prod. Intermedios	44.210.000	58.900.000	60.200.000	36,2	2,2
Importaciones	210.000	200.000	200.000	(4,8)	0,0
Op. Interiores	44.000.000	58.700.000	60.000.000	36,4	2,2
Hidrocarburos	(579.780.000)	(499.000.000)	(509.900.000)	12,1	(2,2)
Importaciones	220.000	100.000	100.000	(54,5)	0,0
Op. Interiores	(580.000.000)	(499.100.000)	(510.000.000)	12,1	(2,2)
Tipo autonómico	0	0	0		
Labores del Tabaco	32.000.000	22.300.000	24.000.000	(25,0)	7,6
Cerveza	23.650.000	21.600.000	22.100.000	(6,6)	2,3
Importaciones	150.000	100.000	100.000	(33,3)	0,0
Op. Interiores	23.500.000	21.500.000	22.000.000	(6,4)	2,3
Envases de plástico no reutilizables	0	10.700.000	11.000.000		2,8
Importaciones	0	3.500.000	3.600.000		
Op. Interiores	0	7.200.000	7.400.000		
Total Ajustes Imptos. Especiales	(479.920.000)	(385.500.000)	(392.600.000)	18,2	(1,8)
Ajuste Gases Fluorados Efecto Invernadero					
Importaciones	0	440.000	450.000		2,3
Op. Interiores	0	320.000	400.000		25,0
Total Ajuste Impto. Gases Fluorados	0	760.000	850.000		11,8
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	18.072.910.000	18.102.029.000	19.000.250.000	5,1	5,0

Estadística actualizada de recaudación 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 co-rresponde 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 (BOTH), 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.

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 fis-

cal, 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 2023-2024. Extracero del Informe Parcial 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.

Global Tax evasion report 2024 - EUTAX OBSERVATORY

Tal y como recoge EUTAX OBSERVATORY, El Informe Global sobre Evasión Fiscal 2024 es un estudio relevante que aborda la cuestión de la evasión fiscal a nivel internacional. A lo largo de la última década, los gobiernos han implementado importantes iniciativas para reducir la evasión fiscal en el ámbito internacional. Sin embargo, a pesar de la importancia de estos desarrollos, se sabe poco acerca de los efectos de estas nuevas políticas. ¿Está disminuyendo o aumentando la evasión fiscal global? ¿Están surgiendo nuevos problemas y, de ser así, cuáles son? Este informe responde a estas preguntas gracias a una colaboración de investigación internacional sin precedentes, basada en el trabajo de más de 100 investigadores de todo el mundo.

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