



Zergak

N.º 70
2-2025
ISSN: 2253-7805



Índice

ARTÍCULOS Y COLABORACIONES

3

- El proyecto BATUZ de la Hacienda Foral de Bizkaia en la lucha contra el fraude fiscal. Próximos pasos (1 de 2)** 4

Iñigo Egia Ossorio

Jefe del Servicio de Análisis de Riesgos de la Diputación Foral de Bizkaia

- Las fuentes de financiación de la Comunidad Autónoma de Euskadi. En particular, los tributos, precios públicos y prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario propios de la Comunidad Autónoma de Euskadi** 24

José Antonio Cayero Bilbao

Responsable de Asesoría Jurídica de la Dirección de Administración Tributaria del Gobierno Vasco

Vocal del Tribunal Económico-Administrativo de Euskadi

- Tributación de las personas con discapacidad o dependencia en los sistemas tributarios forales del País Vasco** 43

Ander García Aguirrezabal

Graduado en Fiscalidad y Administración Pública (UPV) con Máster en Asesoría Fiscal

- Una reforma con perspectiva social: nuevos incentivos fiscales para la familia, la conciliación y la igualdad** 56

Javier Armentia Basterra

Licenciado en Derecho

- Fiscalidad de la UE (julio - diciembre 2025)** 73

Luis Elizondo Lopetegi

Delegación de Euskadi para la UE

CONSULTAS TRIBUTARIAS

117

- Consultas Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa** 118

RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

123

- 17/2025 - 35/2025** 124

RECAUDACIÓN TRIBUTARIA DE LAS HACIENDAS FORALES 130

Recaudación tributos concertados. Previsión cierre 2025 131

Aitziber Ipiñazar Petralanda

Responsable del Servicio de gestión de ingresos y análisis recaudatorio. Dirección de Recursos Institucionales del Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco

Recaudación tributos concertados. Previsión 2026 134

Revisión fiscal del sistema tributario de los Territorios Históricos 137

DOCUMENTOS DE INTERÉS 139

Actualidad fiscal 140

Actualidad normativa tributaria 140

Selección de artículos y doctrina administrativa 140

Informe anual integrado de la Hacienda Vasca 140

Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal en Euskadi 140

Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco 2025 141

Informe anual integrado sobre el fraude fiscal en la Comunidad Autónoma de Euskadi 141

Programa de educación tributaria 141

TicketBAI 142

Divulgación del Concierto Económico 142

El Concierto Económico en la página web del Gobierno Vasco 142

Ad Concordiam 142

Informe de actividad de la Junta Arbitral del Concierto Económico 142

Centro de Documentación e Investigación del Concierto Económico y las Haciendas Forales (ITUNA) 143

Reseña: *El Concierto Económico Vasco: una visión personal*. (Pedro Luis Uriarte) 143

Reseña: Evolución del Concierto Económico a través de sus textos legales. (Javier Armentia) 143

Otros enlaces de interés 144

Artículos y colaboraciones



EL PROYECTO BATUZ DE LA HACIENDA FORAL DE BIZKAIA EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL.
PRÓXIMOS PASOS (1 DE 2).

El proyecto BATUZ de la Hacienda Foral de Bizkaia en la lucha contra el fraude fiscal. Próximos pasos (1 de 2).

Iñigo Egia Ossorio

Jefe del Servicio de Análisis de Riesgos de la Diputación Foral de Bizkaia

Abstract: El proyecto BATUZ de la Hacienda Foral de Bizkaia consiste en una estrategia integral de asistencia y control de la tributación de todas las personas físicas o jurídicas o entidades sin personalidad jurídica que desarrollan actividades económicas.

Este proyecto está formado por tres elementos:

- TicketBAI.
- La obligación de llevanza en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia de un libro registro de operaciones económicas.
- Y la puesta a disposición de los contribuyentes por parte de la Hacienda Foral de Bizkaia de los borradores de sus declaraciones del IRPF, IS e IVA.

Si bien el proyecto se aprobó en el año 2020, la compleja situación de los últimos años ha motivado la aprobación de un calendario de implantación progresiva, que finaliza el 1 de enero de 2026.

Asimismo, las empresas de Bizkaia deben abordar nuevos desafíos, como son, en particular, la adaptación al sistema obligatorio de facturación electrónica establecido por la Ley Crea y Crece y a los requerimientos del proyecto ViDA de la Comisión Europea.

Este artículo, dividido en dos partes, describe en su primera parte los tres elementos del sistema BATUZ y su adaptación a estos nuevos desafíos. En la segunda parte, se analiza el proyecto desde el punto de vista de la lucha contra el fraude fiscal, de acuerdo con las recomendaciones en esta materia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Abstract: BATUZ izeneko proiektuaz dihardu. Estrategia integral bat da, Bizkaiko Foru Ogasunak antolatua, jarduera ekonomikoak garatzen dituzten pertsona fisikoei eta juridikoei edo nortasun juridikorik gabeko erakundeei zergak ordaintzen laguntzeko, eta kontrolatzeko.

Proiektuak hiru elementu ditu:

- TicketBAI.
- Bizkaiko Foru Aldundiaren egoitza elektronikoan eragiketa ekonomikoen erregistro-liburu bat eraman beharra dago.
- Eta Bizkaiko Foru Ogasunak zergadunen esku jarri behar ditu PFEZ, SZ eta BEZaren dagozkien aitorten-zirriborroak.

Proiektua 2020an onartu bazen ere, azken urteetako egoera konplexua dela-eta, haren ezarpena pixkanaka egitea onartu da, harik eta 2026ko urtarrilaren 1ean amaitu arte.

Era berean, Bizkaiko enpresek erronka berriak daukate, eta egokitu beharra daukate; esate baterako -eta bereziki-, Sortu eta Hazi Legeak fakturazioa nahitaez elektronikoki egiteko sistema ezartzen du, eta Europako Batzordearen ViDA proiektuak ere badakartza eskakizun batzuk.

Artikulu hau bi zatitan banatzen da. Lehenengo zatian, BATUZ sistemaren hiru elementuak deskribatzen ditu, eta aipatu ditugun erronka berri horietara nola egokitzen diren. Bigarren zatian, iruzur fiskalaren aurkako borrokaren ikuspegitik aztertzen da proiektua, betiere Lankidetzeta eta Ekonomia Garapenerako Antolakundeak gai horretan emandako gomendioen bidetik.

Sumario:

1. Introducción. 2. ¿Qué es BATUZ? 3. Los tres elementos del sistema BATUZ. 3.1. TicketBAI. 3.2. El libro registro de operaciones económicas (LROE). 3.3. Los borradores de las declaraciones tributarias. 4. Próximos pasos. 4.1. La Ley Crea y Crece: la facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales. 4.2. El proyecto ViDA de la Unión Europea. 4.3. InBlock: un ejemplo concreto que ya está en funcionamiento.

1. Introducción.

El fraude fiscal es un problema ya que, por un lado, reduce los ingresos de las Administraciones públicas necesarios para prestar sus servicios a la ciudadanía y, por otro lado, reduce la confianza de ésta en las instituciones públicas.

El objetivo principal de la Diputación Foral de Bizkaia en el ámbito tributario es garantizar que todas las personas contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas conforme a su capacidad económica. Para ello, la Hacienda Foral de Bizkaia desarrolla una serie de actuaciones que se enumeran en el Plan de Lucha contra el Fraude, el cual se aprueba con carácter anual por la Dirección General de Hacienda, a propuesta de la Comisión de Lucha contra el Fraude.

Una de las iniciativas clave de la Hacienda Foral de Bizkaia, orientada a la prevención del fraude antes de su comisión, es el proyecto BATUZ, consistente en una estrategia integral de asistencia y control de la tributación de todas las personas físicas o jurídicas o entidades sin personalidad jurídica que desarrollan actividades económicas.

El proyecto BATUZ está formado por tres elementos:

- El software garante TicketBAI, que es un proyecto común de las Haciendas Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa y del Gobierno Vasco, en virtud del cual todas las empresas deben usar un software de facturación que garantice que toda factura emitida sea una factura declarada en Hacienda.
- La equiparación de las obligaciones de información para todas las personas que realizan actividades económicas, mediante el establecimiento de la obligación de llevanza en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia de un libro registro de operaciones económicas (en adelante, LROE).
- Y la puesta a disposición de estos contribuyentes por parte de la Hacienda Foral de Bizkaia de borradores de las declaraciones de sus principales impuestos, a saber, del Impuesto sobre la Renta de

**EL PROYECTO BATUZ DE LA HACIENDA FORAL DE BIZKAIA EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL.
PRÓXIMOS PASOS (1 DE 2).**

las Personas Físicas (IRPF), del Impuesto sobre Sociedades (IS) y del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), a fin de facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones.

Si bien el proyecto se aprobó en el año 2020, la compleja situación de los últimos años ha motivado la aprobación de un calendario de implantación progresiva del sistema, de forma que todas las empresas dispongan de tiempo suficiente para digitalizar sus procesos contables y de facturación y adaptarse al nuevo sistema. Este calendario finaliza el día 1 de enero de 2026.

Asimismo, en la actualidad se han puesto de manifiesto ya nuevos desafíos que deberán abordar las personas y entidades de Bizkaia que desarrollan actividades económicas, como son, en particular, la adaptación al sistema obligatorio de facturación electrónica establecido por el artículo 12 de la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de Creación y Crecimiento de Empresas (conocida como la Ley Crea y Crece), y a los requerimientos del proyecto ViDA (*"Vat in the digital age"*, o, en castellano, el IVA en la era digital) de la Comisión Europea.

En atención a ello, y partiendo de que a 1 de enero de 2026 la implantación del sistema BATUZ abarcará al 100 por 100 de las empresas y autónomos y autónomas de Bizkaia, la Hacienda Foral de Bizkaia está en una situación óptima para desarrollar y ofrecer a sus contribuyentes una serie de funcionalidades que les faciliten el cumplimiento de estas nuevas obligaciones, teniendo en cuenta el esfuerzo de digitalización que estos contribuyentes han llevado a cabo para poder cumplir los requerimientos del sistema BATUZ, en general, y de TicketBAL, en particular.

Este artículo se divide en dos partes: en la primera parte, se describen en detalle los tres elementos del sistema BATUZ y se analizan los nuevos desafíos derivados de la Ley Crea y Crece y del proyecto ViDA, que marcarán la evolución del sistema en los próximos años. En la segunda parte, se analiza el proyecto desde la perspectiva de la lucha contra el fraude fiscal, detallando los elementos y características del mismo que inciden en la mejora del cumplimiento tributario, de acuerdo con las recomendaciones del Foro de Administración tributaria de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE). En esta parte se incluyen además las conclusiones del estudio y la bibliografía.

2. ¿Qué es BATUZ?

Una de las iniciativas clave de la Hacienda Foral de Bizkaia, orientada a la prevención del fraude antes de su comisión, es el proyecto BATUZ, consistente en una estrategia integral de control de la tributación de todas las personas físicas o jurídicas o entidades sin personalidad jurídica que desarrollan actividades económicas, con independencia de su tamaño o volumen de operaciones, así como en el establecimiento de nuevos modelos de gestión que faciliten a los y las contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Ya en 2013, se dieron los primeros pasos en este sentido mediante el establecimiento por la Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias, de la obligación para las personas físicas que realicen actividades económicas de la llevanza de un libro registro de operaciones económicas, en el que se registran la totalidad de los ingresos y de los gastos de cada contribuyente y cuyo contenido debe transmitirse anualmente a la Administración tributaria.

Esta nueva obligación de información, articulada a través del modelo 140, para los cerca de 55.000 contribuyentes personas físicas, comunidades de bienes y sociedades civiles que realizan actividades económicas sometidos a la normativa tributaria de Bizkaia, vino a cubrir una carencia informativa de la Administración tributaria en este ámbito y su aplicación a lo largo de estos años ha demostrado su eficacia en la labor de control de este tipo de rendimientos.

Otra iniciativa, más reciente en el tiempo y acometida por todas las Administraciones tributarias del Estado, es la introducción de un nuevo sistema de gestión del IVA para determinadas personas contribuyentes, en su mayor parte personas jurídicas con volúmenes de operaciones de cierta dimensión, basado en el suministro inmediato de información, sistema conocido como SII.

En el año 2020, el proyecto BATUZ fue aprobado mediante la Norma Foral 5/2020, de 15 de julio, por la que se establece un sistema integral de control de los rendimientos de las actividades económicas, así como medidas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante la modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Norma Foral del Impuesto sobre Patrimonio y la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

BATUZ está formado por tres elementos:

- TicketBAI, como proyecto común de las Haciendas Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa y del Gobierno Vasco cuyo objetivo es la implantación de una serie de obligaciones legales y técnicas en los softwares de facturación de las personas contribuyentes, que permitan a la Administración tributaria el control de los ingresos de sus actividades económicas y, en especial, de aquellas actividades enmarcadas en sectores que realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios a los y las consumidores finales, cobrados en gran medida en efectivo. La finalidad última de TicketBAI es que una factura completa o simplificada (estas últimas se conocen como "tickets") emitida sea una factura declarada en Hacienda.

- La equiparación de las obligaciones de información para todas las personas, sean físicas o jurídicas, que realizan actividades económicas, mediante el establecimiento de la obligación de llevanza de un libro registro de operaciones económicas (en adelante, LROE) para todas ellas en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia.

- Y la puesta a disposición de los y las contribuyentes por parte de la Hacienda Foral de Bizkaia de borradores de declaraciones, a fin de facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en relación con los principales impuestos que gravan los rendimientos de sus actividades económicas: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (IS) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Como instrumento de cierre, se establece un régimen sancionador de intensidad relevante asociado a las infracciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones establecidas en el sistema BATUZ.

A nivel organizativo y procedimental, debemos recordar que, en el mismo año 2020 en el que se aprobó el sistema BATUZ, se renovó la estructura orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas, con el fin de construir una Administración tributaria moderna, cercana y eficiente, capaz de luchar contra el fraude de manera eficaz y de facilitar a los y las contribuyentes la asistencia necesaria para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales de una forma ágil, sencilla y guiada, reduciendo sus costes de cumplimiento al mínimo, y potenciando su participación en el cumplimiento de estos objetivos y fines comunes.

Esta renovación supuso la creación de la Subdirección de Información y Sistemas, como un órgano horizontal dentro de la Dirección General de Hacienda, encargada en especial de la elaboración del Plan anual de Lucha contra el Fraude fiscal, en coordinación con las Subdirecciones de Gestión Tributaria, de Inspección, de Recaudación y de Coordinación y Asistencia Técnica, para su aprobación posterior por la Dirección General de Hacienda.

EL PROYECTO BATUZ DE LA HACIENDA FORAL DE BIZKAIA EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL. PRÓXIMOS PASOS (1 DE 2).

Dentro de la Subdirección de Información y Sistemas, se incluyó el nuevo Servicio de Análisis de Riesgos, entre cuyas funciones se incluyen, en particular, la implementación, gestión y seguimiento del proyecto BATUZ.

Como se puede observar, la implementación del sistema BATUZ exige a las empresas de Bizkaia un gran esfuerzo de digitalización de sus procesos de facturación y de llevanza de la contabilidad.

Atendiendo en particular a la compleja situación en que se encontraban las empresas en el año 2021, mediante Norma Foral 6/2021, de 13 de diciembre, se prolongó el periodo para la adhesión voluntaria al sistema BATUZ a los años 2022 y 2023, con el fin de facilitar y garantizar una transición ordenada y segura a este nuevo modelo de cumplimiento tributario, al mismo tiempo que se incentivó fiscalmente la adhesión voluntaria y temprana a este sistema a las empresas que ya habían realizado esta adaptación.

Finalmente, la Norma Foral 8/2023, de 22 de noviembre, aprobó un calendario de dos años de implantación definitiva del sistema BATUZ, dividido en cinco ventanas semestrales, el cual se inició el 1 de enero de 2024 para los y las contribuyentes con mayor capacidad y dimensión teniendo como fecha de terminación el próximo 1 de enero de 2026.

La finalidad de este proceso de dos años de implantación definitiva de sistema BATUZ ha sido posibilitar que las personas físicas que realizan actividades económicas y las microempresas, pequeñas y medianas empresas, incluidas las cooperativas de reducida dimensión, y las entidades exentas y parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades o las entidades que apliquen el régimen fiscal especial establecido para las entidades sin fines lucrativos, dispongan del tiempo suficiente para asumir el cumplimiento efectivo de las obligaciones del sistema, a la vez que se permite que todos los agentes involucrados en el cambio puedan adaptarse en condiciones óptimas, esto es, no solo las personas contribuyentes sino también sus asesorías fiscales y las empresas desarrolladoras de los softwares de cumplimiento fiscal y proveedoras del equipamiento informático destinado a este fin. Igualmente, este calendario de dos años permite que la Hacienda Foral de Bizkaia pueda acompañar a todas estas personas en el desarrollo de ese proceso. Por ello, la distribución de las y los contribuyentes en las diferentes ventanas de incorporación toma en consideración precisamente la menor o mayor dificultad para concluir los procesos de transición necesarios para la aplicación del sistema BATUZ.

En el cuarto trimestre del año 2025, existen cerca de 67.000 personas contribuyentes de Bizkaia operando en el sistema BATUZ, es decir, emitiendo sus facturas con el cumplimiento de los requisitos del software garante TicketBAI, anotando sus operaciones en el LROE y accediendo a los borradores de las declaraciones del IRPF y del IVA para cumplir con sus obligaciones fiscales en estos impuestos. En concreto, estas personas han anotado en el LROE en el año 2025 cerca de 525 millones de operaciones, de las cuales casi 400 millones corresponden a facturas TicketBAI. Estas cifras ponen de manifiesto la relevancia de este sistema.

La última fecha de incorporación obligatoria al sistema BATUZ es el 1 de enero de 2026, en la cual deberán empezar a operar colectivos tales como las entidades sin fines lucrativos y las personas físicas y jurídicas incluidas en el sector primario de la actividad económica (esto es, las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y forestales) y las dedicadas al desarrollo de actividades de enseñanza o artísticas.

En esta fecha, en consecuencia, habrán terminado los dos años de implantación definitiva del sistema BATUZ.

No obstante, a dicha fecha, la Hacienda Foral de Bizkaia aún no habrá culminado el alcance inicial del proyecto BATUZ, ya que, dentro de su tercer elemento, queda pendiente de poner en marcha el proceso de solicitud y obtención de los borradores de las autoliquidaciones del Impuesto sobre

Sociedades. Para ello, esta Hacienda ha elaborado una nueva aplicación web para presentar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, la cual supone una evolución, simplificación y mejora del anterior programa de ayuda, y está orientada a la integración de los borradores del impuesto en la siguiente campaña del año 2026.

En suma, de acuerdo con todo lo anterior, en el mes de julio del año 2026 se completará el contenido del proyecto BATUZ, tal y como se diseñó por la Norma Foral 5/2020, de 15 de julio.

No obstante, en la actualidad se han puesto de manifiesto ya nuevos desafíos que deberán abordar las personas y entidades de Bizkaia que desarrollen actividades económicas, como son, en particular, la adaptación al sistema obligatorio de facturación electrónica establecido por el artículo 12 de la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de Creación y Crecimiento de Empresas, y a los requerimientos del proyecto ViDA (*Vat in the digital age*) de la Comisión Europea.

En atención a ello, y partiendo de que a 1 de enero de 2026 la implantación del sistema BATUZ abarcará al 100 por 100 de las empresas y autónomos y autónomas de Bizkaia, la Hacienda Foral de Bizkaia deberá desarrollar las medidas necesarias para facilitar a sus contribuyentes el cumplimiento de estas obligaciones.

En este artículo se analizan estos desafíos y medidas, que marcarán la evolución del sistema BATUZ en los próximos años.

3. Los tres elementos del sistema BATUZ.

Como hemos dicho, BATUZ está formado por tres elementos, como son: el software garante TicketBAI (cuya finalidad última es que una factura emitida sea una factura declarada en Hacienda), la llevanza en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia por todos los contribuyentes que realizan actividades económicas de un libro registro de operaciones económicas, y la puesta a disposición de los y las contribuyentes por parte de la Hacienda Foral de Bizkaia de borradores de declaraciones, a fin de facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

A continuación, se describen estos tres elementos.

3. 1. TicketBAI.

El sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, en línea con los de gran parte de los países desarrollados, contiene un buen número de obligaciones de información en relación con las operaciones económicas con transcendencia tributaria que realizan los obligados tributarios. De manera paralela a la implementación de dichas obligaciones, la Administración tributaria foral se ha ido dotando de los instrumentos de control necesarios para hacer el mejor uso y obtener los mejores resultados de la información proporcionada, persiguiendo someter al mismo nivel de control al colectivo de obligados tributarios que desarrollan actividades económicas, con independencia de su forma jurídica o de la tipología de los rendimientos que perciban, a fin de garantizar el correcto cumplimiento de su deber de contribuir. Sin embargo, muchas autoridades fiscales están detectando en este colectivo tipos particulares de fraude fiscal; en particular, una declaración inferior de ingresos mediante la supresión de ventas electrónicas y una declaración superior de gastos mediante la utilización de facturas falsas. Es por ello por lo que la OCDE recomienda a las Administraciones fiscales implementar soluciones tecnológicas efectivas para evitar y detectar dichos tipos de evasión y fraude fiscales. Estas recomendaciones se están materializando en los últimos años en la implantación en

EL PROYECTO BATUZ DE LA HACIENDA FORAL DE BIZKAIA EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL. PRÓXIMOS PASOS (1 DE 2).

muchos países de nuestro entorno de sistemas tributarios de control de los terminales punto de venta de los y las empresarias y profesionales que operan fundamentalmente con las personas consumidoras finales, como ha sucedido en Italia, Suecia, Polonia, Portugal y Austria, entre muchos otros.

En el año 2016, en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco, la Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal en el País Vasco, constituida por las tres Haciendas Forales con la coordinación del Gobierno Vasco, puso de manifiesto en su plan conjunto de lucha contra el fraude que, durante los últimos años, en determinados sectores de actividad, han proliferado la utilización de herramientas informáticas específicas para la ocultación de ventas y la manipulación de los estados contables, que son la base sobre la que se confeccionan las declaraciones tributarias, y, a fin de luchar contra dichas prácticas, se comprometió a elaborar una estrategia común que permitiese analizar la implantación de herramientas de control de los sistemas de facturación en determinados sectores de actividad.

Este compromiso fue el germen del proyecto común de las Haciendas Forales Vascas y del Gobierno Vasco denominado TicketBAI, que constituye el sistema garante de la trazabilidad e inviolabilidad de los registros que documenten las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

TicketBAI supone que las personas físicas y jurídicas que desarrollan actividades económicas deben usar un software de facturación que garantice que toda factura emitida por una empresa, por la venta de bien o por un servicio prestado, sea una factura declarada en Hacienda.

El establecimiento de TicketBAI se basa en las recomendaciones del Foro de Administración Tributaria de la OCDE recogidas en los siguientes informes: "Supresión electrónica de ventas: una amenaza para los ingresos fiscales" (de 2013), "Herramientas tecnológicas para abordar la evasión y el fraude fiscal" (de 2017) y "*Implementing online cash register: benefits, considerations and guidance*" (de 2019).

Con carácter previo a su implantación, en el año 2019 se desarrolló un proyecto piloto del sistema TicketBAI con más de 40 empresas que tenía como objetivo contrastar y validar la solución propuesta.

El establecimiento del sistema TicketBAI supone, desde el punto de vista de cumplimiento tributario, alcanzar dos objetivos básicos: por un lado, erradicar los conocidos como "softwares de doble uso" y, por otro lado, ligar la obligación de informar a Hacienda a una operación propia de las empresas como es facturar.

Es decir, en el desarrollo diario de su actividad económica, cuando una empresa presta un servicio o vende un bien, debe entregar a su cliente una factura o documento justificativo de la operación realizada. El contenido, formato, plazo y forma de expedición y de remisión al cliente de la factura está regulado en la normativa tributaria. No obstante, esta obligación se establece entre particulares, la empresa y su cliente, por lo que la factura es igualmente un documento comercial, mercantil, que acredita a la empresa y a su cliente la transferencia de un bien o servicio por un precio y demás información que sea necesaria o conveniente hacer constar (como, por ejemplo, la forma y plazo para el pago si este todavía no se ha realizado).

Tomando como punto de partida esta operación propia del desarrollo de la actividad económica de una empresa, un software que cumpla los requisitos del sistema TicketBAI (es decir, un software garante) debe dar los 3 pasos que se enumeran a continuación, recogidos en la Orden Foral 1482/2020, de 9 de septiembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas del software garante y la declaración de alta en el registro de software garante TicketBAI:

- Primero, inmediatamente antes de emitir la factura, el software debe generar un fichero firmado electrónicamente (el denominado fichero TicketBAI), el cual contiene la información con trascendencia

tributaria de la operación. Este fichero es el que posteriormente se comunica a la Administración tributaria (paso tercero).

Además de los datos de la factura (número y serie, fecha, identificación de la persona emisora y, si se trata de una factura completa y no de un ticket, de la persona destinataria, la descripción general de la operación y los datos necesarios para la gestión del IVA -bases, tipos y cuotas-), el fichero TicketBAI contiene una serie de datos técnicos orientados a evitar procesos informáticos que manipulen la información que se registra en Hacienda como son: un identificador único de la factura, la fecha y hora de generación del fichero, su encadenamiento con la factura anterior (con identificación de la serie, número, fecha y hash de la factura anterior) y los datos del software garante utilizado (nombre, versión, empresa desarrolladora y licencia de registro de la misma en el sistema TicketBAI). Por último, el fichero TicketBAI debe estar firmado electrónicamente con un certificado digital válido.

- Segundo, el software emitirá a continuación la factura (en papel o en formato electrónico), la cual deberá incluir, además de su contenido propio, un código identificativo del documento y un código QR. Estos códigos permitirán al cliente de la operación, que muchas veces será un consumidor final, comprobar, en la página web de la Diputación Foral de Bizkaia, si la empresa que ha emitido la factura ha declarado esta operación en la Hacienda Foral. Dicho de otro modo: el cliente puede ver a través del código QR que el IVA que ha soportado al comprar el bien o el servicio es un IVA que se ha declarado en Hacienda.

- Y tercero, el fichero TicketBAI deberá ser enviado a la Hacienda Foral, tan pronto como se realice la operación (es decir, "on line") o, si la remisión no es inmediata, en los plazos establecidos en la normativa tributaria (con carácter general, hasta los días 25 de abril, 25 de julio, 25 de octubre o 31 de enero del año siguiente, dependiendo del trimestre en el que se haya realizado la operación). No obstante, si bien se permite el envío diferido, en la práctica los softwares garantes TicketBAI envían a Hacienda la información de las operaciones de forma inmediata, es decir, tan pronto como se realiza la operación.

Para el cumplimiento de las obligaciones de TicketBAI, los y las contribuyentes deberán utilizar o bien la aplicación web gratuita desarrollada por la Hacienda Foral de Bizkaia conocida como "Haz tu factura" (disponible en <https://www.batuz.eus/es/haz-tu-factura>), o bien un software que se encuentre inscrito en el registro de software garante al que se refiere el artículo 10 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia.

En concreto, según la citada disposición, las personas y entidades desarrolladoras de software que deseen inscribir un software TicketBAI en el registro de software garante deberán presentar una declaración de alta en el mismo, a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, mediante la cumplimentación de un formulario que, de forma señalada, incluirá una declaración responsable que deberá suscribir la persona o entidad desarrolladora del software de que el mismo cumple en su integridad los requisitos y condiciones del sistema TicketBAI, asumiendo el compromiso de su adaptación a las modificaciones que pudieran darse en dichos requisitos y condiciones.

El software registrado se incluirá en una lista que se hará pública en la página web de la Diputación Foral de Bizkaia (en concreto, en <https://www.batuz.eus/es/registro-de-software>), con el objetivo de que las personas y empresas que deban cumplir en sus actividades con TicketBAI puedan conocer las diferentes alternativas ofrecidas para ello, pudiéndose dirigir, por tanto, a los softwares de facturación que más se adapten a sus necesidades, teniendo en cuenta que existen ya más de 1.000 softwares inscritos.

En realidad, la Haciendas de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa disponen cada una de su propio registro TicketBAI. No obstante, estos 3 registros están interconectados entre sí y muestran la misma

EL PROYECTO BATUZ DE LA HACIENDA FORAL DE BIZKAIA EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL.
PRÓXIMOS PASOS (1 DE 2).

información, de tal modo que, con independencia de la Administración donde el software se registre, el mismo se publicará en los tres territorios y los y las contribuyentes podrán hacer uso de cualquiera de ellos.

En todo caso, debemos matizar que, si bien a los y las contribuyentes se les exige usar un software garante TicketBAI en la emisión de sus facturas, no se les exige usar un único software, de tal modo que pueden combinar diferentes softwares de acuerdo con sus necesidades. En la práctica, el uso alternativo de la aplicación "Haz tu factura" es muy habitual para cubrir situaciones de facturación no contempladas por el sistema informático propio de muchas empresas.

La inscripción en el Registro supondrá la asignación de una licencia al software inscrito, la cual deberá incluirse en los ficheros informáticos TicketBAI, como hemos mencionado más arriba. De este modo, la Administración tributaria conoce quiénes son realmente las personas usuarias de los diferentes softwares, lo cual facilita en gran medida las actuaciones dirigidas a la corrección de errores de su funcionamiento cuando estos se detectan.

El alta en el registro no supone realmente la homologación por la Administración tributaria del cumplimiento por el software inscrito de los requisitos y condiciones del sistema TicketBAI. No obstante, cuando la Administración tributaria compruebe que un software inscrito no cumple con estos requisitos y condiciones podrá excluirlo de dicho registro mediante un procedimiento administrativo de exclusión.

Este procedimiento se iniciará de oficio, mediante la emisión de un informe en el que se harán constar los hechos, circunstancias y demás elementos que pudieran ser constitutivos del incumplimiento del sistema. La iniciación del procedimiento de exclusión no será impedimento para el uso del software afectado por parte de los y las contribuyentes. Este informe se notificará a la empresa desarrolladora del software, advirtiéndole de su derecho a formular, en el plazo de los quince días siguientes, cuantas alegaciones estime convenientes.

El procedimiento de exclusión podrá terminar, una vez realizado el examen de los documentos aportados y de las alegaciones formuladas por la empresa de software, por alguna de las siguientes causas:

a) Por resolución que determine la exclusión del software del registro de software garante, cuando el incumplimiento no se haya subsanado en el curso del procedimiento. La exclusión se notificará a la persona o entidad desarrolladora del software y se comunicará a los y las contribuyentes usuarias del mismo, las cuales no podrán usar el software afectado transcurridos 3 meses desde la comunicación de la exclusión.

b) Por archivo de las actuaciones, cuando en la tramitación del procedimiento se ponga de manifiesto que concurre alguna de las siguientes circunstancias:

- La inexistencia de los hechos, circunstancias y demás elementos que hubieran dado lugar al inicio del procedimiento.
- Que, en el curso del procedimiento, se hayan subsanado los hechos, circunstancias y demás elementos que hubieran dado lugar a su inicio.

Como veremos en la segunda parte de este artículo, TicketBAI se configura como un procedimiento llamado por la OCDE de "cumplimiento tributario por diseño", ya que, utilizando medios tecnológicos al alcance de todas las empresas y que ya se usan por las Administraciones tributarias, enlaza una

operación propia de las empresas (emitir facturas) con el cumplimiento automático de la obligación tributaria de registrar estas operaciones en el LROE en la sede electrónica de la Diputación.

Los objetivos de TicketBAI son mejorar el cumplimiento fiscal, proteger la competencia, (buscando una competencia leal o justa entre las empresas y, al mismo tiempo, crear oportunidades de negocios a las empresas desarrolladoras de software), reducir los costes de cumplimiento fiscal, cambiar la relación de la ciudadanía con la Administración tributaria (facilitando, con el uso de las nuevas tecnologías, su colaboración en la lucha contra el fraude fiscal), y avanzar en la posibilidad de que la Administración tributaria calcule los borradores de las principales declaraciones tributarias de las empresas de Bizkaia.

3. 2. El libro registro de operaciones económicas (LROE).

Para el cumplimiento de este último objetivo (el cálculo de los borradores de declaración del IRPF, del IVA y del Impuesto sobre Sociedades), es necesario completar la información de TicketBAI, con otra información relevante y, sobre todo, con la información de las facturas recibidas. Por ello, en Bizkaia, la información de las facturas TicketBAI emitidas se registra en el libro registro de operaciones económicas (el LROE) que está en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, junto con el resto de información que veremos a continuación.

Dicho de otro modo, el LROE es un libro electrónico en el que los autónomos y las empresas de Bizkaia deben comunicar a Hacienda toda la información relevante sobre sus operaciones económicas. La información de las operaciones económicas se anota en este libro o bien mediante "servicios web" (es decir comunicaciones automáticas del sistema informático del contribuyente o de su representante fiscal al sistema informático de la Hacienda Foral de Bizkaia conocido como "registro de entradas masivas") o bien mediante anotaciones realizadas de forma manual en la aplicación web de Llevanza del LROE publicada por la Hacienda Foral de Bizkaia (disponible en <https://www.batuz.eus/es/lroe>). Estos sistemas son compatibles entre sí.

El LROE está en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, es decir, es accesible a través de internet, desde cualquier dispositivo que tenga conexión a la red, las 24 horas del día y los 7 días de la semana.

Asimismo, al LROE puede acceder tanto la propia persona contribuyente como su representante fiscal. Tanto unos como otros disponen de toda la información registrada en este libro, sea cual sea su origen.

La estructura del LROE se define en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia.

Para las personas físicas, se compone de los siguientes capítulos: ingresos y facturas emitidas, gastos y facturas recibidas, bienes afectos y/o de inversión, determinadas operaciones intracomunitarias, provisiones de fondos y suplidos y otra información con trascendencia tributaria.

Para las personas jurídicas, dado que estas entidades deben llevar por exigencia de la normativa mercantil una contabilidad ordenada y completa de su actividad, se separa la información de las facturas de la información de los ingresos y gastos de la entidad (la información contable), de tal modo que su LROE tiene los siguientes capítulos: facturas emitidas, facturas recibidas, bienes de inversión, determinadas operaciones intracomunitarias, otra información con trascendencia tributaria y movimientos contables.

En este mismo reglamento, se establecen los plazos para anotar las operaciones en el LROE. Con carácter general, las anotaciones deben realizarse desde el momento en que se realiza la operación y

EL PROYECTO BATUZ DE LA HACIENDA FORAL DE BIZKAIA EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL. PRÓXIMOS PASOS (1 DE 2).

como máximo en las siguientes fechas, según el trimestre en que se haya producido: 25 de abril (para las operaciones realizadas en el primer trimestre), 25 de julio (para las del segundo trimestre), 25 de octubre (para las del tercer trimestre) y 31 de enero (para las del cuarto trimestre). En todo caso, las operaciones deben estar registradas antes de realizar la liquidación y pago del IVA correspondiente.

Por supuesto, la llevanza del LROE sustituye a la llevanza de los tradicionales libros registro a efectos del IVA. En suma, en relación con este impuesto, el nuevo LROE supone en la práctica que los libros de IVA, en lugar de llevarse en las propias dependencias o sistemas del contribuyente, se llevan directamente en la sede de la Hacienda Foral de Bizkaia. En consecuencia, es realmente la Hacienda de Bizkaia quien conserva esta información, cumpliendo este deber del contribuyente.

Igualmente, en el ámbito del IVA, las grandes empresas, los contribuyentes inscritos en el Registro de Devolución Mensual y las empresas que formen parte de los grupos de entidades cumplen las obligaciones del suministro inmediato de información a efectos de este impuesto (es decir, del SII) mediante la llevanza del LROE. Dicho de otro modo, la llevanza del LROE sustituye a la llevanza del SII, ya que el contenido del SII está incluido dentro del propio LROE. No obstante, estas personas deberán anotar sus operaciones en el LROE en los mismos plazos que los establecidos para el SII: 4 días desde la realización de la operación, con carácter general.

En la práctica, la diferencia fundamental entre el SII y el LROE es su ámbito subjetivo de aplicación. Mientras el SII sólo obliga en Bizkaia a menos de 2.000 contribuyentes, el LROE se refiere a todas las personas físicas y jurídicas y entidades que desarrollan actividades económicas en Bizkaia y que son aproximadamente 80.000.

Asimismo, como el contenido de la declaración anual de operaciones con terceras personas conocida como modelo 347 se incluye en los diferentes capítulos del LROE, la llevanza de este libro sustituye igualmente a la obligación de presentar esta declaración informativa. Como sucede en relación con el SII, esta sustitución de una obligación por otra supone un aumento notable de la información de la que dispone la Hacienda Foral de Bizkaia, porque en el LROE se deben registrar todas las facturas emitidas y recibidas, con independencia de su importe, mientras que en modelo 347 sólo debe informarse de las operaciones cuando su importe total anual supere los 3.000 euros.

¿Puede el LROE en el futuro englobar el contenido de otras declaraciones informativas que se exigen de forma separada en la actualidad? Como veremos más adelante en relación con el proyecto ViDA de la Unión Europea, la respuesta es sí, ya que, dentro del mismo, se prevé la sustitución del actual sistema de declaración mensual tributaria de las operaciones intracomunitarias (el conocido como modelo 349) por un nuevo sistema de intercambio de información que proporcionará los datos sobre la operación y su pago en tiempo casi real (10 días) y que, en Bizkaia, se englobará dentro los contenidos del LROE, ya que los contenidos del modelo 349 se representan en facturas emitidas y recibidas.

Por último, en el LROE de las personas físicas y de las comunidades de bienes y sociedades civiles se podrá incluir igualmente en el futuro el contenido de la declaración informativa anual que deben realizar las entidades en régimen de atribución de rentas, conocida como modelo 184.

3. 3. Los borradores de las declaraciones tributarias.

El tercer elemento del sistema BATUZ son los borradores de las declaraciones tributarias de los principales impuestos que gravan los rendimientos de las actividades económicas, esto es, del IRPF, el IS y el IVA, los cuales se elaboran principalmente a partir de la información registrada en el LROE por los contribuyentes, pero también en función de otros datos fiscales relevantes al efecto. No obstante, el proceso de generación de borradores no es el mismo en relación con los 3 impuestos.

La Norma Foral 5/2020, de 5 de julio, además de regular el sistema BATUZ, estableció un nuevo modelo de gestión del IRPF, que entró en marcha en relación con la campaña del periodo impositivo del año 2020 que se celebró en el segundo trimestre del año 2021. Este nuevo modelo de gestión consiste en que, con carácter previo al inicio del plazo de declaración del impuesto (normalmente, a principios del mes de abril de cada año), la Hacienda Foral de Bizkaia pone a disposición de todos y todas las contribuyentes de un borrador de su declaración, con todos los datos que obren en su poder. De tal manera que, cuando los borradores contienen todos los datos necesarios para la liquidación del impuesto, podrán ser confirmados de forma expresa, o incluso tácita en algunos casos (por ejemplo, declaraciones con resultado a devolver), entendiéndose cumplida de esta forma la obligación de presentar la declaración. En caso de que los borradores resulten incompletos, los y las contribuyentes deberán incorporar los datos necesarios.

Como se puede observar, este sistema de borradores presenta dos características fundamentales, como son: su carácter general (ya que todos los contribuyentes del impuesto disponen de un borrador de su declaración) y automático (porque los borradores se crean sin necesidad de que los contribuyentes tengan que realizar una solicitud previa). En cuanto a su contenido, estos borradores abarcan la práctica totalidad de la información necesaria para presentar la declaración del impuesto, de acuerdo con las diferentes fuentes de información que se refieren a las personas físicas (de forma muy relevante, las declaraciones informativas presentadas por las personas obligadas a practicar retenciones y por las entidades financieras) y, en cuanto a las personas físicas que desarrollan actividades económicas, por las anotaciones realizadas por ellas en su LROE.

A partir de octubre de 2023, se implantó igualmente el sistema de generación de borradores de autoliquidaciones del IVA. No obstante, las características de la gestión de este impuesto determinan que este sistema sea diferente del descrito más arriba para el IRPF. En el IVA, los contribuyentes van anotando sus operaciones en el LROE (de forma señalada, las facturas que emiten informando del IVA que devengan y las facturas que reciben registrando el IVA soportado deducible). Los plazos de anotación de las facturas en el LROE, a los cuales nos hemos referido en el párrafo anterior, son, en general, los mismos que los previstos para la presentación de las declaraciones del impuesto y el contenido de los borradores se calcula prácticamente al 100 por 100 a partir de las anotaciones realizadas en el LROE por los y las contribuyentes. Por ello, en la medida en que la persona contribuyente no haya realizado las anotaciones en el LROE relevantes para el IVA, no pueden generarse los borradores de las autoliquidaciones de este impuesto.

En consecuencia, y a diferencia de lo previsto para el IRPF, los borradores se generan a solicitud de la persona contribuyente, cuando esta ya ha terminado de registrar sus operaciones en el LROE, ya que, para su confección, se partirá de la información correspondiente al período de liquidación que conste en el LROE. Esta solicitud se realiza a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, mediante un simple click en la propia aplicación web de cumplimentación y presentación de la autoliquidación del impuesto. El proceso se explica de forma sencilla en el video divulgativo disponible en el siguiente enlace: <https://www.batuz.eus/es/borradores-declaraciones>.

Una vez solicitado el borrador en la aplicación, el sistema tarda unos pocos minutos en calcular su contenido, de modo que, al volver a acceder a la aplicación web para presentar la autoliquidación del impuesto, el o la contribuyente dispone ya de una declaración completada en todos sus apartados a partir de las anotaciones de su LROE y, en consecuencia, su tarea o la de su representante fiscal se centrará en verificar y corregir o modificar los datos que resulten necesarios para la correcta autoliquidación del Impuesto. La puesta a disposición de un borrador no eximirá en ningún caso al o la contribuyente de la obligación de presentar de forma expresa su autoliquidación del IVA, a diferencia del IRPF, donde caben las presentaciones tácitas de declaraciones en determinados supuestos.

**EL PROYECTO BATUZ DE LA HACIENDA FORAL DE BIZKAIA EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL.
PRÓXIMOS PASOS (1 DE 2).**

Teniendo en cuenta que las personas del sector de la asesoría fiscal son las que realmente realizan un mayor número de presentaciones del IVA (pues la mayoría de los y las contribuyentes de este impuesto contratan con ellas esta tarea) y que usan softwares específicamente diseñados para ello, la Hacienda Foral de Bizkaia está elaborando “servicios web” de solicitud y obtención de borradores del IVA, es decir, servicios informáticos de comunicación entre los ordenadores de las asesorías fiscales y las bases de datos de Hacienda, de modo que los y las representantes fiscales podrán en breve automatizar los procesos de solicitud de los borradores de sus clientes, contraste con sus datos y presentación de las declaraciones de este impuesto. Este nuevo servicio estará disponible en el año 2026.

Pero, como decíamos al principio de este artículo, la Hacienda Foral de Bizkaia aún no ha culminado el alcance inicial del proyecto BATUZ, ya que, dentro de su tercer elemento, queda pendiente de poner en marcha el proceso de solicitud y obtención de los borradores de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades. Para ello, esta Hacienda ha elaborado una nueva aplicación web para presentar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, la cual supone una evolución, simplificación y mejora del anterior programa de ayuda, y está orientada a la integración de los borradores del impuesto en la siguiente campaña del año 2026.

En el año 2026, los borradores de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades se calcularán a partir de un conjunto de diferentes fuentes de información, a saber: la declaración del impuesto del año anterior y la del pago fraccionado del propio ejercicio presentadas por los propios contribuyentes de este impuesto, la base de datos de esta Hacienda Foral de saldos pendientes de aplicación de las bases imponible negativas, deducciones y otros créditos fiscales generados en años anteriores, los resúmenes anuales de retenciones presentados por terceras personas y entidades y, caso de que se haya presentado, el capítulo de movimientos contables.

Los borradores de este impuesto se generarán igualmente a solicitud del contribuyente o de su representante fiscal, a través de un proceso similar al establecido para el IVA.

En consecuencia, en julio del año 2026, con la puesta en marcha de esta funcionalidad, se completará el alcance inicial del sistema BATUZ, tal y como se definió con la citada Norma Foral 5/2020, de 5 de julio.

4. Próximos pasos.

En este artículo, además de describirse el proyecto BATUZ, se pone de manifiesto su trascendencia dentro de las iniciativas que la Hacienda Foral de Bizkaia ha puesto en marcha en los últimos años en la lucha contra el fraude fiscal.

Pero, además, existen ya nuevos desafíos que deben abordar las personas y entidades de Bizkaia que desarrollan actividades económicas y que orientan la evolución en los próximos años del sistema BATUZ, como son, en particular, la adaptación al sistema obligatorio de facturación electrónica establecido por el artículo 12 de la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de Creación y Crecimiento de Empresas (conocida como la Ley Crea y Crece), y a los requerimientos del proyecto ViDA (*Vat in the digital age*) de la Comisión Europea. Por tanto, este apartado del artículo se dedica a la descripción de estos nuevos retos.

4. 1. La Ley Crea y Crece: la facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales.

La Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de Creación y crecimiento de empresas (en adelante, Ley Crea y Crece) se aprobó en el marco del componente 13 "Impulso a la PYME" del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

Esta ley atendió a las siguientes finalidades: la mejora de la regulación y del clima de negocios; la eliminación de obstáculos al desarrollo de las actividades económicas; la reducción de la morosidad comercial y la optimización del acceso a la financiación.

Teniendo en cuenta que la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el sector público, establece que las personas y entidades que entreguen bienes o presten servicios a las Administraciones Públicas deberán expedir y remitir factura electrónica, el artículo 12 de la Ley Crea y Crece extiende la obligación de expedir y remitir factura electrónica a todas las relaciones comerciales entre empresas y autónomos. En concreto, esta disposición modifica el artículo 2 bis de la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información, cuyo apartado 1 queda redactado como sigue: "1. Todos los empresarios y profesionales deberán expedir, remitir y recibir facturas electrónicas en sus relaciones comerciales con otros empresarios y profesionales. El destinatario y el emisor de las facturas electrónicas deberán proporcionar información sobre los estados de la factura".

Con esta medida, además de reducir los costes de transacción, se pretende obtener información fiable, sistemática y ágil de los plazos efectivos de pago de las facturas en las relaciones económicas empresariales, requisito imprescindible para reducir la morosidad comercial. En concreto, mejorará la trazabilidad del ciclo de facturación en las operaciones "Business to Business" (B2B), al aportar información exacta sobre los plazos de expedición, entrega, aceptación y pago de una misma factura, y con ello, fomentará la cultura de pagos empresarial.

En paralelo, se estima que la medida fomentará la digitalización de todas las empresas, en particular de las más pequeñas, con ganancias en ahorro de costes y agilidad en la gestión administrativa, al reducir el tiempo dedicado a la gestión de cada factura y facilitar la corrección de errores.

No obstante, la regulación establecida en el artículo 12 de la Ley Crea y Crece es muy escueta y, salvo el respeto a los estándares europeos y a la regulación fiscal, deja todos los aspectos específicos, características y funcionamiento del llamado "sistema español de factura electrónica" a un posterior desarrollo reglamentario, el cual aún no ha sido aprobado, ya que, en la actualidad, el citado desarrollo reglamentario se encuentra recogido en un proyecto de Real Decreto cuyo texto ha sido sometido dos veces al trámite de información pública (en junio de 2023 y en marzo de 2025).

Este proyecto, además de detallar el ámbito de la obligación de facturar electrónicamente en las operaciones empresariales, define las características básicas del futuro sistema español de factura electrónica, que estará conformado por las plataformas de intercambio de facturas electrónicas de carácter privado y por la solución pública de facturación electrónica, que cumplirá además la función de repositorio de facturas, y que será gestionada por la Administración Tributaria. De modo que la facturación electrónica "B2B" deberá realizarse remitiendo las facturas y recibéndolas a través de plataformas electrónicas de interconexión, interoperables entre sí: bien mediante plataformas privadas, bien mediante la solución pública de facturación electrónicamente, o bien mediante la combinación de ambas vías. En el caso de que el intercambio de facturas electrónicas se produzca íntegramente mediante plataformas privadas de facturación electrónica, una copia generada automáticamente de cada factura electrónica deberá ser depositada en la solución pública de factura electrónica.

EL PROYECTO BATUZ DE LA HACIENDA FORAL DE BIZKAIA EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL. PRÓXIMOS PASOS (1 DE 2).

Es decir, cuando se expide una factura en un ámbito "B2B", esta factura no sólo deberá ser electrónica, en unos de los formatos admitidos por la normativa (UBL, CII, EDIFACT o Facturae) y firmada con un certificado electrónico, sino que además la persona emisora deberá remitir la factura a la persona destinataria depositándola o bien en una plataforma electrónica privada o bien en la solución pública (en todo caso, si se utilizan plataformas privadas, estas plataformas estarán obligadas a remitir una copia electrónica fiel en formato UBL de cada factura depositada en las mismas en la solución pública).

En consecuencia, la persona destinataria deberá recoger la factura de dicha plataforma privada o de la solución pública, pero, además, deberá informar a la persona emisora de, al menos, los siguientes estados de la factura: aceptación o rechazo comercial de la factura y su fecha; y pago efectivo completo de la factura y su fecha.

La solución pública de facturación electrónica permitirá asegurar la viabilidad y utilidad del sistema español de factura electrónica, respondiendo a la mayor parte de los retos que plantea un esquema basado en plataformas. El desarrollo y gestión de esta solución pública de facturación electrónica se atribuye a la Administración tributaria, la cual extraerá la información de las facturas electrónicas remitidas al sistema público de facturación electrónica, con la finalidad de permitir elaborar los reportes de información sobre el pago de las mismas que permita monitorizar el cumplimiento de la normativa sobre morosidad comercial. La solución pública de facturación electrónica actuará en coordinación con los desarrollos que, en materia de facturación, se hayan realizado o puedan realizarse por parte de las Diputaciones Forales Vascas y la Comunidad Foral de Navarra sobre la base de los oportunos acuerdos de estas con la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En concreto, con la información disponible en el sistema público de facturación la Administración tributaria extraerá información estadística que permita monitorizar el cumplimiento de la normativa sobre morosidad comercial y la hará llegar al Observatorio Público de la Morosidad Privada, el cual publicará anualmente un listado con aquellas empresas que hayan incumplido los plazos de pagos establecidos en la normativa sobre morosidad, cuando concurren las siguientes circunstancias: a) que a 31 de diciembre el importe de total de las facturas no pagadas dentro de plazo supere los 600.000 euros, b) que el porcentaje de facturas pagadas durante el año en plazo sea inferior al 90 por 100 del total, y c) que se trate de sociedades con personalidad jurídica que no puedan presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviadas. La transparencia sobre las fechas de realización de las operaciones y de pago de las facturas que va a suponer la implantación de la factura electrónica obligatoria dará como resultado una información de especial relevancia para la detección de los períodos medios de pago a proveedores que ha de incluirse en la memoria de cuentas anuales de las sociedades mercantiles, y para acreditar el cumplimiento de los períodos de pago para acceder a las convocatorias de subvenciones públicas o para el acceso a la contratación pública.

De acuerdo con la disposición final cuarta del proyecto de reglamento en tramitación, al que nos hemos referido más arriba, la fecha de entrada en vigor de las obligaciones detalladas en los párrafos anteriores se hace depender de la aprobación de la orden ministerial que completa el desarrollo reglamentario del artículo 12 de la Ley Crea y Crece, de acuerdo con los siguientes hitos:

- En el plazo de 1 año, para los empresarios y profesionales con volumen de operaciones superior a 8.000.000 de euros.
- En el plazo de 2 años, para los empresarios y profesionales con volumen de operaciones inferior a 8.000.000 de euros.

Como medida transitoria entre la primera y la segunda fecha de exigencia de las obligaciones, las empresas obligadas a emitir facturas electrónicas (es decir, aquellas con facturación mayor a 8 millones) deberán enviar adicionalmente un documento en formato PDF que asegure su legibilidad por las

empresas y profesionales para los que aún no es exigible, salvo que acepten voluntariamente recibirlas en el formato original. De este modo, aunque el autónomo o pyme no tenga aún un programa de facturación electrónica podrá recibir y ver igualmente la factura que le están enviando los emisores que sí tengan obligación de facturar por medios digitales.

- Y en el plazo de 3 años, todas las empresas tendrán la obligación de informar en el plazo de cuatro días a la Administración tributaria o a sus proveedores del estado en el que se encuentran sus facturas.

En resumen, el establecimiento del sistema español de factura electrónica no solo obliga a todas las empresas y trabajadores autónomos a facturar electrónicamente en sus relaciones “B2B”, sino que igualmente les exige remitir y recibir estas facturas por procedimientos automáticos y, en último término, a comunicar a la Administración en el muy reducido plazo de 4 días el estado de las facturas que reciben: su aceptación o rechazo y su pago completo. En suma, todas las empresas y trabajadores autónomos deberán realizar un alto esfuerzo de digitalización de sus procesos administrativos para poder atender estas exigencias. Debemos recordar en este punto que, hoy en día, más del 85 por 100 de las empresas tienen la consideración de “pequeñas” o incluso de “microempresas”, por lo que el esfuerzo de adaptación que deben realizar es grande.

En este escenario, la Hacienda Foral de Bizkaia ofrecerá a las personas físicas y jurídicas adaptadas al sistema BATUZ funcionalidades y canales de comunicación que les faciliten en gran medida el cumplimiento de estas obligaciones, a través de los sistemas de intercambio de información que ya utilizan para emitir sus facturas con TicketBAI y anotar sus operaciones en el libro registro de operaciones económicas (LROE). De este modo, los costes de transición al nuevo sistema se reducirán en gran medida para las empresas de Bizkaia, y, en particular, para las microempresas y pequeñas empresas.

En primer lugar, debemos recordar que la Hacienda Foral de Bizkaia ha desarrollado una aplicación web gratuita y de uso muy sencillo para la generación y emisión de facturas que cumplen el sistema TicketBAI que se denomina “Haz tu factura” y que, en la actualidad, genera facturas en formato pdf que incluyen el código QR y el identificativo TicketBAI. Las facturas emitidas con esta aplicación se anotan automáticamente en el LROE de los contribuyentes. Con el fin de facilitar a las personas usuarias de esta aplicación el cumplimiento de las obligaciones de la Ley Crea y Crece, esta aplicación se encuentra en un proceso de desarrollo para posibilitar la emisión de facturas electrónicas en diferentes formatos (Facturae para las Administraciones públicas y UBL para otros empresarios y profesionales). Además, cuando entre en vigor la obligación, las facturas electrónicas emitidas con “Haz tu factura” se remitirán y depositarán de forma automática en la solución pública de facturación electrónica con destino a su cliente. Igualmente, para las personas que no usen esta aplicación y cumplan TicketBAI con el empleo de otros softwares de facturación se facilitarán mecanismos para que la anotación de estas facturas en el capítulo de “facturas emitidas” del LROE suponga asimismo la remisión de las facturas electrónicas a la solución pública de facturación electrónica.

Por otro lado, a través del propio LROE, las empresas de Bizkaia podrán descargar de la solución pública de facturación electrónica las facturas en las que figuren como destinatarias, facilitándoles en este mismo paso a estas empresas el cumplimiento de su obligación tributaria de anotar estas facturas en el capítulo de “facturas recibidas” del LROE.

En suma, el sistema BATUZ se organiza en función de una serie de elementos (en particular, los certificados electrónicos y las comunicaciones automáticas a través de internet) y contenidos (facturas emitidas y recibidas) que permiten a las personas físicas y jurídicas de Bizkaia que desarrollan una actividad económica acceder al futuro sistema español de facturación con mayor facilidad y seguridad y menor coste de adaptación.

4. 2. El proyecto ViDA de la Unión Europea.

Una iniciativa que comparte muchas características con la facturación electrónica obligatoria exigida por la Ley Crea y Crece es el proyecto ViDA (de sus siglas en inglés: “VAT in the Digital Age” o traducido, el IVA en la era digital), de la Unión Europea, el cual fue puesto en marcha por la Comisión en diciembre de 2022 y ha sido aprobado recientemente mediante la modificación de la Directiva del IVA (2006/112/CE), del Reglamento de Cooperación administrativa (EU 904/2010) y del Reglamento de Ejecución de la Directiva del IVA (282/2011), con el fin de actualizar y adaptar el impuesto a la economía digital en tres ámbitos específicos: la digitalización en la gestión del impuesto (mediante la factura electrónica y el intercambio de información en tiempo real), la adaptación del impuesto a la economía de las plataformas digitales y el registro único de los operadores intracomunitarios a efectos del IVA.

El Proyecto ViDA, representa una reforma ambiciosa del sistema tributario europeo. Su propósito es modernizar en profundidad la gestión del IVA dentro del contexto digital actual, respondiendo a los retos del comercio electrónico y de la economía de plataformas.

Con la aprobación oficial del paquete normativo el 11 de marzo de 2025, la Unión Europea inicia un cambio profundo que impactará a millones de empresas y profesionales.

Más allá de su lucha contra el fraude fiscal, el paquete ViDA busca simplificar de forma sustancial las obligaciones administrativas de quienes operan en varios Estados miembros, donde la pieza central del sistema será la introducción de la factura electrónica obligatoria en todas las operaciones intracomunitarias, creando un marco común que facilitará el comercio transfronterizo y mejorará la transparencia a escala continental.

Los objetivos fundamentales del paquete ViDA son tres: reducir el fraude fiscal, simplificar las obligaciones tributarias en las operaciones transfronterizas y mejorar la eficiencia del sistema mediante el uso de herramientas digitales.

La reforma se apoya en tres pilares esenciales:

- Introducir un sistema de facturación electrónica estructurada y requisitos de información digital para todas las operaciones intracomunitarias.
- Regular la economía de plataformas, exigiendo a empresas como Airbnb o Uber asumir el IVA en determinados casos.
- Ampliar el uso de la ventanilla única (OSS – “One Stop Shop”) con un registro único de IVA, lo que permitirá a las empresas declarar sus operaciones en toda la UE desde un solo país.

Además, se pondrá en marcha un sistema de intercambio de información en tiempo real de las operaciones intracomunitarias registradas por las empresas entre las Administraciones tributarias europeas, mecanismo que facilitará la detección de fraudes complejos, como el fraude carrusel, y mejorará de forma significativa la recaudación.

En particular, en lo que se refiere al contenido del presente artículo (la facturación electrónica y la comunicación de la información con trascendencia tributaria a la Hacienda de Bizkaia), el proyecto ViDA pretende adaptar la gestión del IVA a las nuevas tecnologías y regular estándares comunes frente a las distintas iniciativas tomadas por la mayor parte de Estados Miembros. En concreto:

- A partir de la publicación oficial del proyecto en el diario oficial de la Unión Europea el 25 de marzo de 2025, los Estados miembros podrán introducir la factura electrónica obligatoria sin necesidad de

solicitar autorización previa a la Comisión Europea. Tampoco será necesario que el cliente muestre al proveedor del bien o servicio que emite la factura su consentimiento expreso para su utilización.

- La facturación electrónica (entendiendo como tal la factura estructurada realizada bajo el estándar europeo previsto en la Directiva 2014/55/UE y otros formatos similares aceptados) será obligatoria para las operaciones intracomunitarias a partir de 2030.

- A partir de 2030, el actual sistema de declaración mensual tributaria de las operaciones intracomunitarias (el conocido como modelo 349) se sustituye por un nuevo sistema de intercambio de información que, basado en la emisión de facturas electrónicas, proporcionará los datos sobre la operación y su pago en tiempo casi real (10 días) a una base de datos centralizada. La información de cada contribuyente será transmitida a su Administración tributaria nacional que, a su vez, compartirá los datos con una nueva base de datos de la Unión Europea. Este nuevo elemento de control del tráfico intracomunitario sustituirá al actual VIES (*"VAT Information Exchange System"* o sistema de intercambio de información sobre el IVA).

- Y, en el año 2035, los sistemas nacionales de comunicación a la Hacienda de operaciones económicas, como el LROE en Bizkaia y el suministro inmediato de información ("SII") en las demás Administraciones tributarias de España, habrán de converger con este nuevo sistema europeo, permitiendo la interoperabilidad.

El funcionamiento del proyecto ViDA se apoya en una arquitectura tecnológica que permite conectar los sistemas de facturación de las empresas con las autoridades fiscales de la Unión Europea, generando un flujo de datos fiscalmente relevante de forma automática, estructurada y segura. Las Administraciones tributarias procesarán los datos de manera automatizada, aplicando controles de coherencia y análisis de riesgos mediante inteligencia artificial. Este sistema compartido permitirá intercambiar información entre países de forma casi instantánea, lo que facilita detectar operaciones sospechosas, incluyendo el fraude carrusel. ViDA incluirá procesos automáticos que verificarán que las facturas estructuradas estén correctamente formateadas, que los NIF-IVA sean válidos y que la información declarada sea coherente. Si se detectan errores, el sistema generará notificaciones automáticas para que puedan ser corregidos sin demoras.

El proyecto ViDA reducirá la burocracia y los costes indirectos de cumplimiento del sistema tributario a nivel europeo, mejorará la competitividad de nuestras empresas, ofrecerá información de mayor calidad y más cercana en el tiempo, impulsará el comercio electrónico y mejorará el acceso a la financiación de las empresas, al ofrecer a los bancos y demás entidades financieras una información económica más clara y confiable.

Como puede observarse, y de forma parecida a lo que hemos comentado en relación con la Ley Crea y Crece, el proyecto ViDA impacta de forma directa en todas las empresas que participan en el comercio intracomunitario, desde las grandes hasta incluso las pequeñas y las microempresas, ya que todas las personas y entidades que vendan bienes o presten servicios a otras empresas localizadas en otros Estados miembros de la Unión Europea deberán adaptarse al uso de factura electrónica estructurada a partir de julio de 2030.

En consecuencia, podemos realizar las mismas reflexiones del punto anterior: a medida que los plazos del proyecto ViDA se vayan cumpliendo, la Hacienda Foral de Bizkaia ofrecerá a las personas físicas y jurídicas adaptadas al sistema BATUZ funcionalidades y canales que les faciliten en gran medida el cumplimiento de las obligaciones del nuevo proyecto, a través de los sistemas de intercambio de información que ya utilizan para emitir sus facturas con TicketBAI y anotar sus operaciones en el libro registro de operaciones económicas. De este modo, los costes de transición al nuevo sistema

**EL PROYECTO BATUZ DE LA HACIENDA FORAL DE BIZKAIA EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL.
PRÓXIMOS PASOS (1 DE 2).**

se reducirán en gran medida para las empresas de Bizkaia, y, en particular, para las microempresas y pequeñas empresas.

En suma, el sistema BATUZ permitirá a las empresas de Bizkaia acceder al nuevo sistema de intercambio de información exigido por el proyecto ViDA con mayor facilidad y seguridad y menor coste de adaptación.

4. 3. InBlock: un ejemplo concreto que ya está en funcionamiento.

Una de las vías de obtención de financiación por las empresas es el factoring, el cual consiste en un servicio financiero por el que una empresa cede sus facturas pendientes de cobro a una entidad financiera (el "factor") a cambio del cobro anticipado del importe de la factura, descontada en la comisión del "factor". Esto es, la empresa emite facturas por bienes o servicios vendidos a sus clientes con pago aplazado y, en lugar de esperar a la fecha de vencimiento, la empresa cede la factura a una entidad de factoring a cambio de su cobro inmediato descontado en la comisión del "factor", que será la entidad que se encargará de cobrar la factura al cliente de la empresa.

En la actualidad, más de 20.000 empresas españolas ceden sus facturas en contratos de factoring, por importes cercanos a los 130.000 millones de euros anuales.

En este contexto, InBlock es una solución digital impulsada por la Asociación Española de Factoring para mejorar la operativa de los contratos de factoring, reducir los costes y tiempos de contratación y evitar el fraude mediante la validación de las facturas ofrecidas en descuento por las empresas, facilitando en consecuencia el acceso a esta vía de financiación especialmente para las pequeñas y medianas empresas. Este proyecto se ha puesto en marcha recientemente, tras su presentación los días 28 de octubre en Madrid y 4 de noviembre en Bilbao.

InBlock es una plataforma de validación de facturas que tiene como objeto la prevención del fraude y el contraste de la veracidad de los datos de las facturas que son adquiridas por las entidades financieras. Mediante un sistema de doble verificación, cada factura registrada es validada contra el resto del mercado y es verificada en la Administración tributaria, de tal manera que las entidades financieras, antes de descontar las facturas ofrecidas por las empresas en los contratos de factoring, pueden comprobar si una factura existe (porque ha sido declarada con los mismos datos en la Administración tributaria) y si ha sido previamente cedida a otra entidad, agilizando y asegurando el proceso de cesión.

Para poder permitir la consulta y verificación por InBlock de la existencia de las facturas en la Administración tributaria, previamente la empresa que ofrece las facturas a las entidades financieras debe apoderar a Inblock en la sede electrónica de la Administración tributaria. Este apoderamiento se realiza en la sede de la Diputación Foral de Bizkaia por una sola vez y tiene un plazo de caducidad de 5 años.

Gracias al sistema de información que ofrece InBlock, las entidades financieras van a poder mejorar los procesos de otorgamiento de crédito y financiación, y los clientes disfrutarán de una reducción y simplificación de los procesos de validación sobre la existencia del crédito.

Pero al mismo tiempo, InBlock construye una plataforma blockchain de registro y consulta de datos de facturas, completamente segura, mediante datos cifrados que garantizan la total anonimización del contenido de las facturas ofrecidas en descuento, la inalterabilidad de la información y la trazabilidad en su uso.

InBlock mejora las oportunidades de acceso de las pymes y de las empresas en general a la financiación, gracias al intercambio de información encriptada que permite a las entidades financieras disponer de un sistema de doble verificación sobre cada factura cedida, de manera confidencial y segura, obteniendo certidumbre de la existencia real del crédito y su estado.

Las ventajas que ofrece InBlock se cumplen en gran medida gracias a que este sistema puede, con la autorización de las empresas emisoras de las facturas, comprobar en la Administración tributaria que la factura existe con el mismo contenido con el que se presenta por su emisor a la entidad financiera al descuento, evitando en consecuencia el fraude por la presentación de facturas falsas o con contenido diferente al real. De este modo, la entidad financiera tiene certeza de que la factura existe y, por tanto, agiliza el anticipo de su importe.

Pero esto sólo es posible gracias a que, con TicketBAI y dentro del sistema BATUZ, la factura se ha registrado en el capítulo de facturas emitidas del LROE en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia.

Es decir, el cumplimiento del sistema BATUZ en la emisión de facturas, con los requerimientos del software garante TicketBAI, facilita a las empresas de Bizkaia, y en particular a las microempresas, pequeñas y medianas empresas, el acceso a la financiación, mediante los servicios de factoring y dentro del recientemente puesto en marcha proyecto InBlock.

LAS FUENTES DE FINANCIACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI. EN PARTICULAR, LOS TRIBUTOS, PRECIOS PÚBLICOS Y PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIO PROPIOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI (I)

Las fuentes de financiación de la Comunidad Autónoma de Euskadi. En particular, los tributos, precios públicos y prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario propios de la Comunidad Autónoma de Euskadi (I).

José Antonio Cayero Bilbao

Responsable de Asesoría Jurídica de la Dirección de Administración Tributaria del Gobierno Vasco
Vocal del Tribunal Económico-Administrativo de Euskadi

Abstract: Las fuentes de financiación de la Comunidad Autónoma del País Vasco derivan de su singular sistema de financiación basado en el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma de Euskadi reconocido en la disposición adicional primera de la Constitución. Además, la Comunidad Autónoma de Euskadi es competente para establecer y regular sus propios tributos que, como afirma la Comisión Jurídica Asesora de Euskadi en su Dictamen 150/2024, de 7 de noviembre, aunque únicamente referido a las tasas, *la competencia normativa de la Comunidad Autónoma respecto de sus propias tasas se ve matizada, para reforzarla si cabe, por el régimen de Concierto Económico por el que se rigen las relaciones de orden tributario con el Estado. Así, si bien las previsiones del mismo, actualmente aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, que fue objeto de modificación por la Ley 28/2007, de 25 de octubre, y por la Ley 7/2014, de 21 de abril, sólo aluden expresamente a los territorios históricos, no puede entenderse a la hacienda general del País Vasco como sometida al régimen común, no foral, ya que su fruto originario es la propia foralidad.*

Abstract: Euskal Autonomia Erkidegoak finantzaketa-sistema berezia du, Estatuarekin daukan Ekonomia Itunean oinarritua. Itun hori Konstituzioko lehen xedapen gehigarrian aitorturik dago, eta handik eratortzen zaizkio finantzaketa-iturriak. Euskal Autonomia Erkidegoak, gainera, bere tributuak ezartzeko eta arautzeko eskumena du. Eta ez hori bakarrik. Ikus dezagun Euskadiko Aholku Batzorde Juridikoak zer adierazi zuen azaroaren 7ko 150/2024 Irizpenean (betiere tasei dagokienez besterik ez): *Ekonomia Itunaren araubideak ñabardurak ezartzen ditu EAEk bere tasei buruz duen araugintza-eskumenean, eskumen hori indartzeko, posible bada; izan ere, Estatuarekiko zerga-arloko harremanak arautzen ditu Ekonomia Itunak Itun hori, gaur egun, maiatzaren 23ko 12/2002 Legearen bidez onartuta dago, eta urriaren 25eko 28/2007 Legearen eta apirilaren 21eko 7/2014 Legearen bidez aldatuta. Bada, itunaren aurreikuspenetan, lurralde historikoak soilik aipatzen dira berariaz, baina, hala izanda ere, ezin da interpretatu EAEko Ogasun Nagusia araubide erkidearen mende dagoenik, hau da, foru-araubidetik kanpo, foraltasunaren beraren jatorrizko emaitza baita.*

Sumario:

1.- El marco normativo general. 2.- La financiación de la Comunidad Autónoma de Euskadi.

1.- El marco normativo general.

El artículo 156.1 de la Constitución establece que las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles. Es decir, la Constitución, de una parte, se refiere al carácter instrumental de la autonomía financiera reconocida a las Comunidades Autónomas para el desarrollo de las competencias que tienen asumidas, y, de otra, recoge dos principios básicos que operan como conformadores de la misma: coordinación con la Hacienda estatal; y solidaridad, consagrado en el artículo 2 de la misma Constitución y que, según su artículo 138, supone que el Estado ha de velar por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, sin que las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas puedan implicar privilegios económicos o sociales; principio de solidaridad que confluye también en el instrumento para corregir desequilibrios territoriales del artículo 158.2: el Fondo de Compensación Interterritorial. Ambos principios constitucionales son recogidos en los artículos 2 y 3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), a la que seguidamente nos referiremos.

El principio de coordinación ha resultado, si cabe, reforzado como consecuencia del Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC), que se introdujo en el marco de la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria para garantizar que los Estados miembros de la Unión Europea mantuvieran unas finanzas públicas saneadas después de la adopción de la moneda única europea. El artículo 104 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea conmina a los Estados miembros a evitar los déficits excesivos y faculta a la Comisión para supervisar la evolución de la situación presupuestaria y del nivel de endeudamiento y en base a él se acordó el PEC. En consecuencia, el Procedimiento de déficit excesivo se protocolizó en Maastricht el 7 de febrero de 1992, a fin de garantizar la eficacia del procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, en el que los Gobiernos de los Estados miembros son responsables de los déficits del gobierno general. Todo ello se trasladó a España en la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria y en la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria. De acuerdo con esta última, se atribuye al Consejo de Política Fiscal y Financiera, creado en el artículo 3 de la LOFCA, una nueva competencia: la coordinación entre el Estado y las Comunidades Autónomas en aras a la consecución del objetivo de estabilidad presupuestaria. Así, el artículo 21 de la LOFCA señala que los presupuestos de las Comunidades Autónomas tendrán carácter anual e igual período que los del Estado, atenderán al cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera e incluirán la totalidad de los gastos e ingresos de los organismos y entidades integrantes de la misma, y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a tributos atribuidos a las referidas Comunidades. Si los Presupuestos Generales de las Comunidades Autónomas no fueran aprobados antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, quedará automáticamente prorrogada la vigencia de los anteriores. Los presupuestos de las Comunidades Autónomas serán

LAS FUENTES DE FINANCIACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI. EN PARTICULAR, LOS TRIBUTOS, PRECIOS PÚBLICOS Y PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIO PROPIOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI (I)

elaborados con criterios homogéneos de forma que sea posible su consolidación con los Presupuestos Generales del Estado.

Según el Tribunal Constitucional, la autonomía financiera supone la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el desarrollo y ejecución de las competencias que tiene asumidas. A tal fin, el artículo 157 de la Constitución recoge las fuentes de financiación de las Comunidades Autónomas para hacer frente a los gastos derivados del ejercicio de las competencias que tienen atribuidas, algunas dependientes del Estado y otras dependientes del ejercicio de la propia competencia autonómica en esta materia. Tales recursos financieros de las Comunidades Autónomas son:

- a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado. En esta fuente de financiación reside el sustrato de la diferenciación entre las Comunidades Autónomas de Régimen Común para las que opera este recurso financiero. En las Comunidades Autónomas de régimen foral o especial, Euskadi y Navarra, al amparo de la disposición adicional primera de la Constitución, los tributos del Estado no son objeto de cesión, sino de concertación, sistema al amparo del cual ejercitan sus derechos históricos para mantener, establecer y regular su régimen tributario, así como para la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos concertados.
- b) Recargos sobre impuestos estatales, que, en el caso de la Comunidad Autónoma de Euskadi, tales recargos recaerían sobre los impuestos concertados.
- c) Otras participaciones en los ingresos del Estado.
- d) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- e) Transferencias del Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
- f) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.
- g) El producto de las operaciones de crédito.

El apartado 2 de dicho artículo 157 establece una limitación a las medidas tributarias de las Comunidades Autónomas: no podrán en ningún caso recaer sobre bienes situados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios. Y el apartado 3 remite a una ley orgánica la regulación de las competencias financieras enumeradas en el apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado.

Dicha Ley Orgánica es la 8/1980, de 22 septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, anteriormente citada, la cual es el resultado de modificaciones posteriores a su texto original y derivadas de las Sentencias del Tribunal Constitucional, así:

- La Ley Orgánica 1/1989, de 13 de abril, modifica el artículo 4.1 y los apartados 1 y 2 del artículo 7.
- La Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, modifica los artículos 3, 4, 7, 10 a 12, 19 y añade el capítulo IV y la disposición adicional quinta.
- La Ley Orgánica 10/1998, de 17 de diciembre, añade un párrafo al artículo 14.3.

- La Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, modifica los artículos 2, 3, 14 y 21.
- La Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, modifica los artículos 2.1, 4.2, 10 a 13, 15, 16, 18 a 20, 23 y 24.
- Como consecuencia del Acuerdo adoptado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera en su reunión 6/2009, de 15 de julio, se promulgó la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, que ha dado nueva redacción a varios preceptos de la LOFCA y deroga parcialmente la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre. Concretamente, modifica los artículos 2.1, 4.1, 6, 11, 13, 15, 17, 19, 20 y la disposición adicional cuarta y añade la disposición adicional sexta. En definitiva, la citada Ley Orgánica aumenta las cesiones de tributos, introduce nuevos principios como la garantía de un nivel base equivalente de financiación de los servicios públicos fundamentales y la corresponsabilidad de las Comunidades Autónomas y el Estado, clarifica las condiciones de creación de nuevos tributos por las Comunidades Autónomas y amplía las competencias autonómicas en materia de Revisión Económico-Administrativa.
- La Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, con efectos de 1 de enero de 2013, modifica los artículos 11.f) y j), 12.1 y 19.g) y añade la disposición adicional séptima, también con efectos de 1 de enero de 2013, y añade la disposición adicional octava.
- La Ley Orgánica 8/2013, de 9 de diciembre, modifica la disposición adicional octava.
- La Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre, modifica la disposición adicional octava.
- La Ley Orgánica 6/2015, de 12 de junio, modifica los artículos 2.1.b), 14, 21.1, disposiciones adicionales segunda y octava y añade el artículo 13 bis.
- La Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio, que modifica con efectos desde el 29 de agosto de 2022, los artículos 11 y 19.2 y añade la disposición transitoria cuarta.
- La Sentencia del Tribunal Constitucional 14/2018, de 20 de febrero, declara la inconstitucionalidad y nulidad de la disposición adicional 8.3 en la redacción dada por la Ley Orgánica 8/2013, de 9 de diciembre.

Completa este régimen general la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial.

La LOFCA, de conformidad con lo establecido en el artículo 157 de la Constitución, define en su artículo 4 los siguientes recursos financieros para las Comunidades Autónomas:

1. Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado. Los ingresos de Derecho privado de las Comunidades Autónomas provienen de los rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados de su patrimonio, así como las adquisiciones de herencias, legados o donaciones. El patrimonio de las Comunidades Autónomas comprende los bienes de su propiedad, así como los derechos reales o personales de que sean titulares, susceptibles de valoración económica, siempre que unos u otros no se hallen afectos al uso o al servicio público.
2. Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado ni gravados por los tributos locales. No obstante, cuando el Estado establezca tributos sobre hechos imponible gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una

disminución de ingresos, habrá de instrumentar las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas. Asimismo, las Comunidades Autónomas no podrán establecer tributos que recaigan sobre hechos imponible gravados por los tributos locales, pero sí podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales, en cuyo caso deberán establecer las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.

Las Comunidades Autónomas podrán establecer tasas por la utilización de su dominio público, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades en régimen de Derecho público de su competencia, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos cuando concurra cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados:

- Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.

- Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

El rendimiento previsto para cada tasa por la prestación de servicios o realización de actividades no podrá sobrepasar el coste de dichos servicios o actividades. En la fijación de las tarifas de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica, siempre que la naturaleza de aquélla se lo permita.

Las Comunidades Autónomas podrán establecer también contribuciones especiales por la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización por las mismas de obras públicas o del establecimiento o ampliación a su costa de servicios públicos. La recaudación por la contribución especial no podrá superar el coste de la obra o del establecimiento o ampliación del servicio soportado por la Comunidad Autónoma.

Por último, las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos, siempre que no recaigan sobre hechos imponible gravados por el Estado o por los tributos locales, respetando los siguientes principios:

a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma. La Sentencia de Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre, estima que no conculca tal límite la imposición de un recargo sobre la renta de las personas físicas domiciliadas en la Comunidad Autónoma, aun cuando estas rentas provengan de bienes situados fuera de la Comunidad.

b) No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.

c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de Empresas y capitales dentro del territorio español.

En la Sentencia 72/2003, de 10 de abril, el Tribunal Constitucional señala que el Estado tiene atribuida en el artículo 149.1.14 de la Constitución la competencia exclusiva en materia de hacienda general y en virtud del artículo 133.1 le corresponde la potestad originaria para establecer tributos mediante ley y también mediante ley orgánica ha de regularse el ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas (artículo 157.3). Todo ello determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado.

El Tribunal Constitucional considera que la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias les faculta para utilizar instrumentos fiscales y extrafiscales *en la ejecución y desarrollo de todas las competencias que hayan asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía y respecto de las cuales dicha utilización sea necesaria* y siempre con respeto de las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía. Si bien el artículo 6.Dos de la LOFCA establece que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado, el Tribunal Constitucional ha venido a distinguir entre hecho imponible y materia imponible: *Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso «para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria», según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos impositivos, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes. De acuerdo con las precisiones anteriores, parece incuestionable, según resulta incluso de los propios términos literales del precepto, que el art. 6.Dos de la LOFCA no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque, habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría, (...), a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos, por el momento, nuevos impuestos autonómicos. Lo que el art. 6.Dos prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos impositivos, estrictamente* (Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo). Por otra parte, en la Sentencia 186/1993, de 7 de junio, introduce otro matiz interpretativo del artículo 6.Dos de la LOFCA, *que sólo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos impositivos entre tributos estatales y tributos autonómicos, pero no entre aquéllos y los tributos propios de las Haciendas Locales*. La Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, refiriéndose al límite establecido en el artículo 6.Tres de la LOFCA contiene una interesante reflexión sobre lo que ha de entenderse por materia reservada, si bien se trata de un pronunciamiento sobre este concreto aspecto que ha resultado superado por el artículo único.3 de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, que da una nueva redacción al artículo 6 de la LOFCA.

3. Los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado.
4. La participación en el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales. Esta participación trata de garantizar una prestación mínima de servicios públicos fundamentales en

todas las Comunidades Autónomas, entendiendo por tales, la educación, sanidad y los servicios sociales esenciales. Dicha prestación mínima se pretende lograr mediante las transferencias a cargo de los Presupuestos Generales del Estado de las cantidades necesarias para cubrir tales servicios públicos allí donde sean insuficientes, precisamente, cuando su cobertura se desvíe del nivel medio de los mismos en el territorio nacional. De ahí que, de conformidad con el mandato del artículo 158.1 de la Constitución (*En los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una asignación a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español*), el objeto de este Fondo sea garantizar que cada Comunidad Autónoma reciba los mismos recursos por habitante, ajustados, en función de sus necesidades diferenciales, para financiar los servicios públicos fundamentales, al menos, en su nivel mínimo de cobertura. Dicho Fondo se integrará con las aportaciones del Estado y de las propias Comunidades Autónoma mediante la aportación de un porcentaje de los tributos cedidos.

5. Los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión.
6. Las participaciones en los ingresos del Estado a través de los fondos y mecanismos que establezcan las leyes. Las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía participarán, a través del Fondo de Suficiencia Global, en los ingresos del Estado. Dicho Fondo cubrirá la diferencia entre las necesidades de gasto de cada Comunidad Autónoma y Ciudad con Estatuto de Autonomía y la suma de su capacidad tributaria y la transferencia del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales. El valor inicial del Fondo de Suficiencia Global de cada Comunidad Autónoma y Ciudad con Estatuto de Autonomía se determinará en Comisión Mixta. Las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía podrán ser titulares de otras formas de participación en los ingresos del Estado, a través de los fondos y mecanismos establecidos en las leyes. Así, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, contribuye a la equidad territorial, con la creación de nuevos fondos de convergencia autonómica: el Fondo de Competitividad y el Fondo de Cooperación. Son fondos que se crean con aportaciones de recursos del Estado y con los objetivos de aproximar las Comunidades Autónomas en términos de financiación por habitante ajustado y de favorecer el equilibrio económico territorial, contribuyendo a la igualdad y la equidad.

El Fondo de Competitividad trata de reforzar la equidad y la eficiencia en la financiación de las necesidades de los ciudadanos y reducir las diferencias en financiación homogénea per cápita entre Comunidades Autónomas y se reparte anualmente entre las Comunidades Autónomas de régimen común con financiación per cápita ajustada inferior a la media o a su capacidad fiscal determinada legalmente, en función de su población ajustada relativa.

El Fondo de Cooperación tiene por objetivo equilibrar y armonizar el desarrollo regional, estimulando el crecimiento de la riqueza y la convergencia regional en términos de renta de Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se reparte anualmente entre las Comunidades Autónomas de régimen común con un PIB per cápita inferior al 90 % de la media, una densidad de población inferior al 50% de la densidad media o que, teniendo un crecimiento de población inferior al 90% de la media, tengan una densidad de población por kilómetro cuadrado inferior a la cifra resultante de multiplicar por 1,25 la densidad media de las Comunidades Autónomas de régimen común.

7. El producto de las operaciones de crédito, siempre de conformidad con el principio de prudencia financiera que minimicen su riesgo y coste. Tienen la consideración de financieras las siguientes operaciones:

a) Activos financieros: instrumentos de capital o de patrimonio neto de otras entidades, los derechos a recibir efectivo u otro activo financiero de un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones potencialmente favorables.

b) Pasivos financieros: deudas representadas en valores, operaciones de crédito, operaciones de derivados y cualquier otra obligación exigible e incondicional de entregar efectivo u otro activo financiero a un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones desfavorables.

c) La concesión de avales, reavales u otra clase de garantías públicas o medidas de apoyo extrapresupuestario, que precisarán de autorización del Estado si no se ajustan al principio de prudencia financiera.

En consecuencia, las Comunidades Autónomas podrán realizar operaciones de crédito por plazo inferior a un año, con objeto de cubrir sus necesidades transitorias de tesorería o por plazo superior a un año, cualquiera que sea la forma como se documenten, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el importe total del crédito sea destinado exclusivamente a la realización de gastos de inversión.

b) Que el importe total de las anualidades de amortización, por capital e intereses no exceda del veinticinco por ciento de los ingresos corrientes de la Comunidad Autónoma en el presupuesto del ejercicio.

Tanto para concertar operaciones de crédito en el extranjero, no considerándose como tales las operaciones de concertación o emisión denominadas en euros que se realicen dentro del espacio territorial de los países pertenecientes a la Unión Europea, como para la emisión de deuda o cualquier otra operación de crédito público, las Comunidades Autónomas precisarán autorización del Estado, para cuya concesión tendrá en cuenta el cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera definidos en el artículo 2.uno.b) de la LOFCA. También precisarán de autorización del Estado cuando se constate el incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, de deuda pública y de la regla de gasto.

Las operaciones de crédito de las Comunidades Autónomas deberán coordinarse entre sí y con la política de endeudamiento del Estado en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

La Deuda Pública de las Comunidades Autónomas y los títulos-valores de carácter equivalente emitidos por éstas estarán sujetos a lo establecido en la LOFCA, así como a las mismas normas y a los mismos beneficios y condiciones que la del Estado.

Por otra parte, las Comunidades Autónomas deberán reducir el riesgo y coste que asuman con ocasión de la concesión de avales, reavales y cualquier otra clase de garantías para afianzar operaciones de crédito de personas físicas y jurídicas, públicas o privadas.

8. El producto de las multas y sanciones en el ámbito de su competencia.

9. Sus propios precios públicos.
10. Las asignaciones que se establezcan en los Presupuestos Generales del Estado, de acuerdo con lo dispuesto en la LOFCA.
11. Las transferencias de los Fondos de Compensación Interterritorial, cuyos recursos tienen el carácter de carga general del Estado a los efectos previstos en los artículos 2, 138 y 158 de la Constitución. De conformidad con el principio de solidaridad interterritorial al que se refiere el apartado 2 del artículo 158 de la Constitución, en los Presupuestos Generales del Estado se dotará anualmente un Fondo de Compensación. La distribución de este Fondo, de conformidad con lo establecido en el artículo 74.2 de la Constitución, entre Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, atenderá a los criterios y variables establecidos en los artículos 16 de la LOFCA y 4 y 5 de la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial. A este respecto, el artículo 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco y el 48 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece, como uno de los principios de las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco, el de la contribución del País Vasco a las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma, en la forma determinada en el artículo 52 del propio Concierto Económico, según el cual:

Uno. Se consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma las que correspondan a competencias cuyo ejercicio no haya sido asumido efectivamente por aquélla.

Dos. Para la determinación del importe total de dichas cargas se deducirá del total de gastos del Presupuesto del Estado la asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponda a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma, desde la fecha de efectividad de la transferencia fijada en los correspondientes Decretos.

Tres. Entre otras tendrán el carácter de cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma, las siguientes:

a) Las cantidades asignadas en los Presupuestos Generales del Estado al Fondo de Compensación Interterritorial a que se refiere el artículo 158.2 de la Constitución. La contribución a esta carga se llevará a cabo por el procedimiento que se determine en la Ley de Cupo.

(...)

En los Presupuestos Generales del Estado también se dotará anualmente para cada Comunidad Autónoma y Ciudad con Estatuto de Autonomía de un Fondo Complementario del Fondo de Compensación Interterritorial, con una cantidad equivalente al 33,33 por ciento de su respectivo Fondo de Compensación, Fondo Complementario que tendrán, asimismo, el carácter de carga general del Estado. Su destino será la financiación de gastos de inversión que promuevan directa o indirectamente la creación de renta y riqueza en el territorio beneficiario. No obstante, a solicitud de los territorios beneficiarios del mismo, podrá destinarse a financiar gastos necesarios para poner en marcha o en funcionamiento las inversiones financiadas con cargo al Fondo de Compensación o al Fondo Complementario, durante un período máximo de dos años computados desde el momento en el que haya concluido la ejecución del proyecto.

Las transferencias de los Fondos de Compensación Interterritorial recibidas deberán destinarse a financiar proyectos de carácter local, comarcal, provincial o regional de infraestructura, obras públicas, regadíos, ordenación del territorio, vivienda y equipamiento colectivo, mejora del hábitat rural, transportes y comunicaciones y, en general, aquellas inversiones que coadyuven

a disminuir las diferencias de renta y riqueza en el territorio español. No obstante lo anterior, las transferencias recibidas del Fondo Complementario podrán destinarse a financiar gastos de funcionamiento asociados a los proyectos de inversión relacionados anteriormente.

El Estado, Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, con el fin de equilibrar y armonizar el desarrollo regional, de común acuerdo determinarán, según la distribución de competencias existentes en cada momento, los proyectos en que se materializan las inversiones realizadas con cargo a los Fondos de Compensación, en el seno del Comité de Inversiones Públicas.

Cada territorio deberá dar cuenta anualmente a las Cortes Generales del destino de los recursos recibidos con cargo al Fondo de Compensación, así como el estado de realización de los proyectos que con cargo al mismo estén en curso de ejecución.

Los posibles excedentes de los Fondos en un ejercicio económico quedarán afectos a los mismos para la atención de los proyectos de ejercicios posteriores.

Las inversiones que efectúe directamente el Estado y el Sector Público Estatal se inspirarán en el principio de solidaridad.

La disposición adicional primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, modificada por la disposición final undécima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, con efectos de 9 de marzo de 2018, en la que, tras definir las prestaciones patrimoniales de carácter público del artículo 31.3 de la Constitución como aquellas que se exigen con carácter coactivo, distingue entre las que tienen carácter tributario y no tributario. Las primeras, las de carácter tributario, son las mencionadas en el artículo 2 de la Ley General Tributaria: tasas, contribuciones especiales e impuestos. Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario son las demás prestaciones que, exigidas coactivamente, respondan a fines de interés general. En particular, continúa diciendo la disposición adicional primera, se considerarán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario aquellas que teniendo tal consideración se exijan por la prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta. En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado. Obviamente, por su propia definición, las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario forman parte de los recursos financieros de las Comunidades Autónomas.

Además de los anteriores recursos, las Comunidades Autónomas perciben otros fondos tales como subvenciones y transferencias.

La LOFCA regula también las competencias de las Comunidades Autónomas en las siguientes materias:

- a) La elaboración, examen, aprobación y control de sus presupuestos.
- b) El establecimiento y la modificación de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como de sus elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.
- c) El ejercicio de las competencias normativas establecidas por la Ley reguladora de la cesión de tributos.

LAS FUENTES DE FINANCIACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI. EN PARTICULAR, LOS TRIBUTOS, PRECIOS PÚBLICOS Y PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIO PROPIOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI (I)

- d) El establecimiento y la modificación de los recargos sobre los tributos del Estado.
- e) Las operaciones de crédito concertadas por la Comunidad Autónoma.
- f) El régimen jurídico del patrimonio de las Comunidades Autónomas en el marco de la legislación básica del Estado.
- g) Los Reglamentos Generales de sus propios tributos.
- h) Las demás funciones o competencias que le atribuyan las Leyes.
- i) La aplicación de los tributos y la potestad sancionadora respecto a sus propios tributos. Las Comunidades Autónomas disponen de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo.
- j) En el caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la ley que regule la cesión de tributos, las competencias normativas establecidas en el artículo 19 de la LOFCA, así como el ejercicio de la función revisora en vía administrativa de los actos dictados por las Comunidades Autónomas y por las Ciudades con Estatuto de Autonomía.
- k) El conocimiento de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados por las Comunidades Autónomas y por las Ciudades con Estatuto de Autonomía en relación con sus tributos propios corresponderá a sus propios órganos económico-administrativos.

En todo caso, será competencia estatal la atribuida en el artículo 149.1. 1.ª, 8.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución Española en relación con el establecimiento de los principios y normas jurídicas generales, sustantivas y de procedimiento, del sistema tributario español, contenidas en las disposiciones tributarias de Estado y, específicamente, en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y su normativa de desarrollo, aplicables a y por todas las Administraciones tributarias. En efecto, en materia tributaria, no solo para el ejercicio de las competencias normativas, de aplicación, revisión o sancionadoras de los impuestos cedidos sino también para el establecimiento, aplicación, revisión y sanción de los tributos propios, resulta de aplicación la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como los reglamentos dictados en desarrollo de la misma: Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba 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; Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación; Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario; Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa; Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación.

La función unificadora de criterios en los tributos estatales corresponde a la Administración Tributaria del Estado que la ejercerá conforme a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La LOFCA se refiere también a la Junta Arbitral como órgano de resolución de los conflictos que se susciten en la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cedidos.

Por último, la disposición adicional primera de la LOFCA reconoce la singularidad de la Comunidad Autónoma de Euskadi al referirse al sistema foral tradicional de concierto económico e indica que será de aplicación en Euskadi, de acuerdo con lo establecido en su Estatuto de Autonomía.

2.- La financiación de la Comunidad Autónoma de Euskadi

Una de las singularidades de la Comunidad Autónoma de Euskadi es su particular régimen de financiación basado en el sistema de Concierto Económico, reconocido en la disposición adicional primera de la Constitución que *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.*

Sin entrar a valorar el alcance de la expresión “derechos históricos”, tarea difícil de por sí, cuando el propio Tribunal Constitucional, en las ocasiones que ha tenido para pronunciarse sobre la misma (Sentencias 11/1984, de 2 de febrero, 123/1984, de 18 de diciembre, 104/1990, de 20 de septiembre), ha mantenido una posición pendular, resulta pacífico que el sistema de concierto económico descansa en dicha disposición adicional primera y que constituye una parte esencial de la foralidad vasca.

A su amparo, el Estatuto de Autonomía de Euskadi, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, dispone en su artículo 41, que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios. El contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases:

- a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.
- b) La exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección.
- c) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos adoptarán los acuerdos pertinentes, con objeto de aplicar en sus respectivos territorios las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al territorio común, estableciéndose igual periodo de vigencia que el señalado para éstas.
- d) La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.
- e) Para el señalamiento de los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico que integran el cupo global antes señalado se constituirá una Comisión Mixta integrada, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco, y de otra por un número igual de representantes de la Administración del Estado. El cupo así acordado se aprobará por Ley, con la periodicidad que se fije en el Concierto, sin perjuicio de su actualización anual por el procedimiento que se establezca igualmente en el Concierto.

LAS FUENTES DE FINANCIACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI. EN PARTICULAR, LOS TRIBUTOS, PRECIOS PÚBLICOS Y PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIO PROPIOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI (I)

f) El régimen de Conciertos se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución.

Por tanto, el Concierto Económico permite a los Territorios Históricos recaudar los tributos que conforman su sistema tributario, contribuyendo a financiar los gastos del Estado en aquellas materias cuya competencia no ha sido asumida por el País Vasco. Las principales características del sistema de concierto económico son:

- Es un sistema paccionado: la ley del concierto vasco (como la ley del convenio navarro), así como sus modificaciones y las leyes quinquenales de fijación del Cupo, han sido calificadas de leyes paccionadas cuya tramitación parlamentaria presenta algunas peculiaridades en la medida que su contenido es el acuerdo derivado de la negociación entre la Comunidad Autónoma de Euskadi y el Estado en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico. De esta manera, la ley se limita a aprobar o, en su caso, rechazar, el acuerdo adoptado sin que sea posible introducir modificaciones en su tramitación parlamentaria, por lo que suele ser habitual utilizar el procedimiento legislativo de lectura única para su aprobación.
- Potestad normativa tributaria propia: tanto las instituciones competentes de los Territorios Históricos como el Estado disponen de potestad normativa para configurar su propio sistema tributario.
- Autonomía de gestión tributaria en la exacción y gestión de los impuestos concertados.
- Riesgo unilateral que se traduce en un principio de responsabilidad en el ejercicio de la potestad tributaria y en la gestión tributaria, puesto que los resultados negativos de un ejercicio deficiente de ambas serán asumidos por la Comunidad Autónoma sin que el cupo al que tiene que hacer frente se vea resentido, puesto que la aportación al Estado no se calcula según los ingresos recaudados en el País Vasco sino que depende de variables exógenas como son las decisiones sobre la cuantía del gasto del Estado en las competencias no asumidas en los Presupuestos Generales del Estado.

La Ley 12/2002, de 23 de mayo, aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco vigente. El Concierto Económico, tras unas normas generales relativas a las competencias de las instituciones forales y del Estado, en las que se recogen determinados principios generales y los de armonización y colaboración, regula los puntos de conexión en cada uno de los tributos concertados en cuanto criterios o reglas que determinan las competencias normativas, exaccionadoras e inspectoras, de cada Institución. Por otra parte, contiene una serie de normas sobre el Cupo y la metodología de su cálculo, para finalizar con una parte orgánica de desarrollo y adecuación del Concierto Económico y resolución de discrepancias en su aplicación.

El sistema de Concierto Económico se completa con una serie de normas derivadas del mismo, como son: la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos; la Ley 10/2023, de 3 de abril, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2022-2026; la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, en la que se regula un órgano clave en estos cometidos como es el Órgano de Coordinación Tributaria; la Ley 4/2021, de 7 de octubre, de metodología de distribución de recursos y de determinación de las aportaciones de las diputaciones forales a la financiación de los presupuestos de la Comunidad Autónoma del País Vasco aplicable al periodo 2022-2026.

En este sentido, el título III del Estatuto de Autonomía del País Vasco, dedicado a la hacienda y patrimonio de la Comunidad Autónoma de Euskadi, además del artículo que configura el sistema de

Concierto Económico, señala en el artículo 40 que, para el adecuado ejercicio y financiación de sus competencias, el País Vasco dispondrá de su propia Hacienda Autónoma, incidiendo en el carácter instrumental de la misma, y en el 42 que los ingresos de la Hacienda General del País Vasco están constituidos por:

- a) Las aportaciones que efectúen las Diputaciones Forales, como expresión de la contribución de los Territorios Históricos a los gastos presupuestarios del País Vasco. Una Ley del Parlamento Vasco establecerá los criterios de distribución equitativa y el procedimiento por el que, a tenor de aquéllos, se convendrá y harán efectivas las aportaciones de cada Territorio Histórico. Se refiere a la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Histórico.
- b) Los rendimientos de los impuestos propios de la Comunidad Autónoma que establezca el Parlamento Vasco de acuerdo con lo establecido en el artículo 157 de la Constitución y en la Ley Orgánica sobre financiación de las Comunidades Autónomas.
- c) Transferencias del Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
- d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de Derecho Privado.
- e) El producto de las operaciones de crédito y emisiones de deuda. El artículo 45 de propio Estatuto de Autonomía dispone que la Comunidad Autónoma del País Vasco podrá emitir deuda pública para financiar gastos de inversión y que el volumen y características de las emisiones se establecerán de acuerdo con la ordenación general de la política crediticia, y en coordinación con el Estado. Los títulos emitidos tendrán la consideración de fondos públicos a todos los efectos.
- f) Por cualesquiera otros ingresos que puedan establecerse en virtud de lo dispuesto en la Constitución y en el presente Estatuto.

Ciertamente, entre la relación de los ingresos del Estatuto de Autonomía del País Vasco únicamente se contiene como ingreso tributario los procedentes de los impuestos, no obstante, la cláusula residual de cierre de dicha relación permitiría incorporar al mismo cualquier otro ingreso tributario y no tributario que se estableciera en virtud de la Constitución y del propio Estatuto, así, en particular, en dicho precepto residual tendrían cabida las tasas, las contribuciones especiales, los precios públicos y las prestaciones patrimoniales de carácter no tributario.

Es más, según la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1981, de 16 de noviembre: ... *la Comunidad Autónoma Vasca posee competencia para la creación de tasas, pese a la redacción restrictiva del artículo 42, b), de su Estatuto, es cuestión que ofrece pocas dudas, pues esa competencia deriva necesariamente de la que también tiene para crear instituciones y organizar servicios públicos dependientes directamente de la propia Comunidad Autónoma y no sólo mediatamente, a través de los distintos territorios históricos. La competencia debe ser ejercida, sin embargo, conforme a la Constitución y las Leyes y la Constitución (artículos 31.3 y 133.2) exige que el establecimiento de tributos se haga precisamente con arreglo a la Ley, lo que implica la necesidad de que sea el propio Parlamento Vasco el que determine los elementos esenciales del tributo, siquiera sea con la flexibilidad que una tasa de este género requiere, de manera que aunque su establecimiento concreto quede remitido a una disposición reglamentaria, ésta haya de producirse dentro de los límites fijados por el legislador.*

LAS FUENTES DE FINANCIACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI. EN PARTICULAR, LOS TRIBUTOS, PRECIOS PÚBLICOS Y PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIO PROPIOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI (I)

Por último, según el artículo 44 del Estatuto, los Presupuestos Generales del País Vasco contendrán los ingresos y gastos de la actividad pública general, y serán elaborados por el Gobierno Vasco y aprobados por el Parlamento Vasco de acuerdo con las normas que éste establezca.

La Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, más conocida como Ley de Territorios Históricos, además de delimitar las competencias de las Instituciones Comunes y las de los propios Territorios Históricos, ordena en su título II la Hacienda General del País Vasco y la de las Haciendas Forales de los Territorios Históricos, dedicando su capítulo II a la regulación de la distribución de recursos entre ambas. En lo relativo a la Hacienda General del País Vasco, de conformidad con el artículo 14, la Comunidad Autónoma del País Vasco gozará de autonomía financiera y presupuestaria para el ejercicio de sus competencias, en el marco del Estatuto de Autonomía, de las disposiciones contenidas en la propia Ley y las demás leyes que les sean aplicables. De acuerdo con el artículo 15, la Comunidad Autónoma de Euskadi elaborará y aprobará anualmente sus respectivos presupuestos conteniendo todos los ingresos y gastos de su actividad pública. Los Presupuestos Generales del País Vasco serán elaborados por su Gobierno y aprobados por el Parlamento Vasco. Y el artículo 17 se refiere a la Hacienda General del País Vasco, según el cual, para el adecuado ejercicio y financiación de todas las competencias que corresponden a las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma, dispondrá de las siguientes fuentes de recursos, que se clasificarán en:

1.- Ingresos Ordinarios.

a) Las aportaciones que efectúen las Diputaciones Forales conforme a lo dispuesto en la propia Ley de Territorios Históricos, corolario del artículo 16 de la Ley, según el cual, los Territorios Históricos contribuirán al sostenimiento de todas las cargas generales del País Vasco no asumidas por los mismos, a cuyo fin las Diputaciones Forales efectuarán sus aportaciones a la Hacienda General del País Vasco, de acuerdo con lo dispuesto en la propia Ley. En este sentido, el artículo 20 dispone que los ingresos derivados de la gestión del Concierto Económico, una vez descontado el cupo a satisfacer al Estado, se distribuirán entre la Hacienda General del País Vasco y las Haciendas Forales de los Territorios Históricos, determinándose las aportaciones que estas últimas hayan de hacer a la primera, de acuerdo con las normas establecidas en la Ley, para la financiación de los gastos de las operaciones corrientes necesarias para el regular funcionamiento de los servicios de competencia de las Instituciones Comunes y Órganos Forales de los Territorios Históricos, así como para los gastos por operaciones de capital.

La primera de dichas normas se establece en el propio artículo 20 cuando afirma que se entenderán incluidos anualmente, dentro de los rendimientos derivados de la gestión del Concierto Económico, y en la cuantía que proceda, según estimación del Consejo Vasco de Finanzas Públicas, los intereses devengados a favor de las Diputaciones Forales por razón de los ingresos fiscales concertados, durante cada ejercicio, normas y principios que son desarrollados en los artículos posteriores en los que el Consejo Vasco de Finanzas Públicas adquiere todo su protagonismo.

b) Los rendimientos de los impuestos propios de la Comunidad Autónoma, que establezca el Parlamento Vasco, así como los recargos que éste pudiera implantar sobre los tributos concertados.

c) Las tasas por utilización de bienes de dominio público pertenecientes a las Instituciones Comunes y por la prestación de servicios de su competencia o la realización de actividades que afecten o benefician a los particulares.

d) Las contribuciones especiales que, en su caso, se establezcan como consecuencia de la realización por la Comunidad Autónoma de obras públicas o del establecimiento o ampliación por la misma de servicios públicos.

e) Las multas o sanciones impuestas por las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma en el ámbito de sus competencias.

f) Las transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado y de otros Entes Públicos.

g) Los rendimientos procedentes de su patrimonio o ingresos de carácter privado.

h) Cualesquiera otros ingresos que puedan establecerse en virtud de lo dispuesto en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

2.- Ingresos Extraordinarios.

a) Enajenación de inversiones reales.

b) Variación de activos financieros.

c) Ingresos por endeudamiento y demás variaciones de pasivos financieros.

Por último, la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco, cuyo Texto Refundido fue aprobado por el Decreto Legislativo 1/1997, de 11 de noviembre, regula la Hacienda General del País Vasco, que define como la constituida por el conjunto de derechos y obligaciones, de naturaleza económica, de que sea titular la Comunidad Autónoma de Euskadi, e incluye como materias propias de la misma, entre otras: el régimen del patrimonio; el procedimiento de elaboración y gestión presupuestaria; el régimen de la Tesorería General del País Vasco; la regulación de sus propios tributos y demás ingresos de derecho público y privado; el régimen de endeudamiento.

El artículo 31 del texto Refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco clasifica los derechos de la Hacienda General del País Vasco en derechos de naturaleza pública y de naturaleza privada. Los derechos de naturaleza pública son los que pertenecen a la Administración general de la Comunidad Autónoma de Euskadi, a sus organismos autónomos y a los entes públicos de derecho privado, como consecuencia de relaciones y situaciones jurídicas en las que dichas entidades se encuentren como titulares de potestades públicas. Los derechos de naturaleza pública pueden ser: ingresos de derecho público y otros derechos.

Los derechos de naturaleza privada son los que pertenecen a la Comunidad Autónoma de Euskadi y no están comprendidos en el párrafo 2 del presente artículo. Los derechos de naturaleza privada pueden ser: ingresos de derecho privado y otros derechos.

Los ingresos de derecho público son los siguientes:

a) Las aportaciones que efectúen las Diputaciones Forales a la Comunidad Autónoma de Euskadi, como expresión de la contribución de los territorios históricos a los gastos presupuestarios de la misma. Se rigen por lo dispuesto en la citada Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, y, en lo no previsto en la misma, por lo establecido en las disposiciones referentes a las materias propias de la Hacienda General del País Vasco.

LAS FUENTES DE FINANCIACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI. EN PARTICULAR, LOS TRIBUTOS, PRECIOS PÚBLICOS Y PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIO PROPIOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI (I)

b) Los rendimientos de los tributos propios y de los precios públicos de la Comunidad Autónoma de Euskadi.

Son tributos propios de la Comunidad Autónoma de Euskadi los siguientes:

a') Los impuestos propios de la Comunidad Autónoma que, no estando comprendidos o previstos en el Concierto Económico y no recayendo sobre hechos imposables gravados por el Estado pueda establecer, en su caso, aquélla de acuerdo con lo dispuesto en el apartado b) del artículo 42 del Estatuto de Autonomía para Euskadi.

b') Las tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público de la Comunidad Autónoma y por la prestación de servicios o realización de actividades por ésta en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

Las tasas y exacciones que se devenguen con ocasión de la realización de servicios cuya transferencia haya sido realizada a la Comunidad Autónoma de Euskadi por el Estado, o que se destinen a financiar órganos o servicios transferidos a la misma, se considerarán como tributos propios de dicha Comunidad.

c') Las contribuciones especiales que en su caso se establezcan por la obtención, por parte del obligado tributario, de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización por la Comunidad Autónoma de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

Todos los tributos de la Comunidad Autónoma de Euskadi tendrán naturaleza de fiscales y quedarán reflejados en sus correspondientes Presupuestos. La creación y supresión de tributos requerirá de ley.

c) Los recargos, que no dejan de ser tributos propios de la Comunidad Autónoma de Euskadi, que pueda establecer sobre los siguientes impuestos la Comunidad Autónoma de Euskadi:

- Impuesto sobre la Renta de las personas físicas con domicilio fiscal en el territorio de la Comunidad Autónoma de Euskadi.
- Impuesto sobre el Patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en el territorio de la Comunidad Autónoma de Euskadi.
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- La imposición general sobre las ventas en su fase minorista.
- Los impuestos sobre consumos específicos en su fase minoritaria, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales.
- Los tributos sobre el juego.

Los recargos no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos de los Territorios Históricos por dichos impuestos. La creación y supresión de estos recargos requerirá de ley.

d) Las transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.

e) Las transferencias y subvenciones de otros entes públicos percibidas por la Administración de la Comunidad Autónoma o sus organismos autónomos.

f) El producto de las operaciones de endeudamiento de la Administración de la Comunidad Autónoma o de sus organismos autónomos constituido por el producto de las operaciones de crédito y préstamo, así como el de la Deuda Pública que dichas entidades emitan.

g) El producto de las multas y demás sanciones económicas impuestas por la Administración de la Comunidad Autónoma o sus organismos autónomos.

h) Las exacciones, cautelares o no, derivadas de la ejecución subsidiaria de los actos administrativos emanados de la Comunidad Autónoma de Euskadi.

i) Las indemnizaciones por daños y perjuicios producidos a los derechos de naturaleza pública.

j) Los intereses correspondientes a ingresos de derecho público.

k) Las cantidades que constituyen garantías de cumplimiento de obligaciones de naturaleza pública.

l) Los importes a percibir por la Administración de la Comunidad Autónoma, sus organismos autónomos o entes públicos de derecho privado en virtud de contratos referentes a préstamos y garantías concedidos por dichas entidades a otras personas públicas o privadas con fines de fomento o interés público.

m) Las cantidades constitutivas de subvenciones otorgadas por la Comunidad Autónoma, cuya devolución proceda en favor de la Administración de la Comunidad Autónoma, de sus organismos autónomos o de los entes públicos de derecho privado que integran su Administración institucional, como consecuencia del incumplimiento del destino dado a dichas subvenciones o de las condiciones con las que se concedieron las mismas.

Son ingresos de derecho privado:

a) Los rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados de la utilización o disposición de los bienes de propiedad de la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi y de sus organismos autónomos, así como de los derechos reales o personales de que fueren titulares dichas entidades, susceptibles de valoración económica, siempre que aquéllos y éstos no se hallen afectos al uso o al servicio público.

b) Las adquisiciones a título de herencia, legado o donación, por parte de la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi y de sus organismos autónomos.

La legislación autonómica se refiere, por tanto, a los derechos de la Hacienda General del País Vasco integrados por ingresos de naturaleza pública y privada, a los ingresos de la Hacienda General del País

LAS FUENTES DE FINANCIACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI. EN PARTICULAR, LOS TRIBUTOS, PRECIOS PÚBLICOS Y PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIO PROPIOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI (I)

Vasco y a las fuentes de recursos. No obstante, interesa aquí destacar aquellos ingresos que constituyen propiamente fuentes de financiación de la Comunidad Autónoma de Euskadi:

- 1.- Las aportaciones que efectúen las Diputaciones Forales a la Hacienda General del País Vasco, en cuanto contribución de los Territorios Históricos al sostenimiento de todas las cargas generales del País Vasco no asumidas por los mismos.
- 2.- Sus propios tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- 3.- Los recargos que pudieran establecerse por la Comunidad Autónoma de Euskadi sobre los impuestos concertados anteriormente determinados.
- 4.- El producto de las operaciones de crédito.
- 5.- El producto de las multas y sanciones en el ámbito de su competencia.
- 6.- Sus propios precios públicos y prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario.
- 7.- Las asignaciones que se establezcan en los Presupuestos Generales del Estado, transferencias y subvenciones.
- 8.- Las transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial.
- 9.- Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado. Los rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados de la utilización o disposición de los bienes de propiedad de la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi y de sus organismos autónomos, así como de los derechos reales o personales de que fueren titulares dichas entidades, susceptibles de valoración económica, siempre que aquéllos y éstos no se hallen afectos al uso o al servicio público, así como las adquisiciones a título de herencia, legado o donación, por parte de la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi y de sus organismos autónomos.

Y a todas estas fuentes de financiación les es de aplicación el régimen jurídico, principios y limitaciones derivados del marco normativo general.

Tributación de las personas con discapacidad o dependencia en los sistemas tributarios forales del País Vasco.

Ander García Aguirrezabal

Graduado en Fiscalidad y Administración Pública (UPV) con Máster en Asesoría Fiscal

Abstract: Las personas con discapacidad o dependencia enfrentan barreras económicas y sociales que pueden limitar su acceso al empleo, la vivienda y otros recursos esenciales. El sistema tributario foral de la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV) establece diversas medidas fiscales para mitigar estos efectos, incluyendo exenciones, deducciones y reducciones en diferentes impuestos. Este artículo analiza la normativa vigente en el territorio histórico de Bizkaia, evaluando su impacto y comparándola con los territorios históricos de Gipuzkoa y Álava. Se examinan en detalle los beneficios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como en tributos locales y otros impuestos indirectos tales como el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Finalmente, se presentan propuestas de mejora para optimizar la equidad fiscal y garantizar una mayor protección para las personas con discapacidad o dependencia en Euskadi.

Abstract: Desgaitasuna edo mendekotasuna duten pertsonen oztopo ekonomiko eta sozialei egin behar diete aurre, eta oztopo horiek enplegua, etxebizitza eta funtsezko beste baliabide batzuk eskuratzea mugatu dezakete. Euskal Autonomia Erkidegoko (EAE) zerga-sistema foralak ondorio horiek arintzeko hainbat neurri fiskal ezartzen ditu, zerga desberdinetako salbuespenak, kenkariak eta murrizketak barne. Artikulu honek Bizkaiko lurralde historikoan indarrean dagoen araudia aztertzen du, haren eragina ebaluatuz eta Gipuzkoako eta Arabako lurralde historikoekin alderatuz. Xehetasunez aztertu dira Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan (PFEZ), Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergan, tokiko tributuetan eta zeharkako beste zerga batzuetan izandako onurak, hala nola Bario Erantsiaren gaineko Zergan eta Zenbait Garraiobideren gaineko Zerga Berezian. Azkenik, hobetzeko proposamenak aurkezten dira, zerga-ekitatea optimizatzeko eta Euskadin desgaitasuna edo mendekotasuna duten pertsonentzako babes handiagoa bermatzeko.

Sumario:

1. Introducción. 2. Personas con discapacidad o dependencia y estudios realizados sobre los sobrecostes. 3. Beneficios fiscales en los impuestos directos. 3.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 3.2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. 3.3. Otros impuestos 4. Conclusiones.

1. Introducción.

Hoy en día, una de las principales preocupaciones que tiene la sociedad es cómo hacer frente a todos los gastos que pueden surgir a lo largo del día a día y además poder ahorrar para los distintos imprevistos que puedan surgir tanto en el presente como en el futuro, sobre todo en la jubilación debido a la incertidumbre que existe acerca del sistema de pensiones.

Ahora, pongámonos en la situación de las personas con una discapacidad o dependientes, que no solo tienen que afrontar los mismos gastos que el resto de las personas, sino que también tienen que hacer frente a costes directos (sillas de ruedas, adaptaciones varias, cuidados de terceros...) e indirectos (no poder participar plenamente en el mercado laboral) derivados de su condición de dependencia.

En un estudio publicado por la asociación Elkartean (asociación que lucha por la inclusión social e igualdad de oportunidades para las personas con discapacidad en Euskadi) se asegura que existe una brecha de ingresos significativa entre las personas que tienen alguna discapacidad y las que no la tienen, así como entre las mujeres y hombres con discapacidad. Además, los datos del estudio reflejan que, en la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV, de aquí en adelante), sólo una de cada cinco personas dependientes recibe ingresos de una actividad laboral y/o económica.

Estos datos ponen de manifiesto que estas personas sufren de una mayor incertidumbre a la hora de poder ejercer su derecho a la vida independiente. Es por ello que, desde las instituciones públicas, se les intenta dotar de una serie de ayudas como subvenciones y beneficios fiscales (reducciones, deducciones, exenciones...).

Es importante entender cómo se valora el grado de discapacidad y el tipo de dependencia para comprender los beneficios fiscales vigentes a día de hoy en Bizkaia. Es por ello que comenzaremos con un análisis de las leyes vigentes sobre la discapacidad o dependencia y posteriormente realizar el análisis tributario.

2. Personas con discapacidad o dependencia y estudios realizados sobre los sobrecostes.

Hay diferencias entre la dependencia de una persona o la discapacidad, ya que se regula por legislación distinta y tiene repercusión directa en nuestro análisis fiscal.

La Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia define varios conceptos relativos a las personas con dependencia entre los cuales destaca el de dependencia¹:

"El estado de carácter permanente en que se encuentran las personas que, por razones derivadas de la edad, la enfermedad o la discapacidad, y ligadas a la falta o a la pérdida de autonomía física, mental, intelectual o sensorial, precisan de la atención de otra u otras personas o ayudas importantes para realizar actividades básicas de la vida diaria² o, en el caso de las personas con discapacidad intelectual o enfermedad mental, de otros apoyos para su autonomía personal³".

En esta definición se encuentran todas las características (edad, tipo de incapacidad, ayudas necesarias o grado) que tendremos que analizar de cada persona con dependencia para saber qué tipo de prestaciones económicas podrán recibir y qué tipo de beneficios fiscales les son aplicables.

Tal y como dispone el anexo I del Real Decreto 174/2011, de 11 de febrero, por el que se aprueba el baremo de valoración de la situación de dependencia clasifica las situaciones de dependencia en 3 grados⁴:

- Grado I (Dependencia moderada): Es la situación en la que la persona requiere de ayuda para realizar varias ABVD, al menos una vez al día o necesita apoyo⁵ intermitente o limitado para su autonomía personal, lo que equivale a una puntuación de 25 a 49 puntos del BVD.
- Grado II (Dependencia severa): Es la situación en la que la persona requiere de ayuda para realizar varias ABVD dos o tres veces al día, pero no requiere el apoyo permanente de un cuidador o tiene necesidades de apoyo extenso para su autonomía personal, lo que equivale a una puntuación de 50 a 74 puntos del BVD.
- Grado III (Gran dependencia): Es la situación en la que la persona requiere de ayuda para realizar varias ABVD varias veces al día y debido a su pérdida total de autonomía física, mental, intelectual o sensorial, necesita el apoyo indispensable y continuo de otra persona o tiene necesidades de apoyo generalizado, lo que equivale a una puntuación de 75 a 100 puntos del BVD.

El reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad, así como el establecimiento de los órganos competentes para ello serán regulados por el Real Decreto 888/2022 del 18 de octubre.

¹ Artículo 2.2 de la Ley 39/2006 de dependencia.

² ABVD: las tareas más elementales de la persona, que le permiten desenvolverse con un mínimo de autonomía e independencia, tales como: el cuidado personal, las actividades domésticas básicas, la movilidad esencial, reconocer personas y objetos, orientarse, entender y ejecutar órdenes o tareas sencillas.

³ Autonomía: la capacidad de controlar, afrontar y tomar, por propia iniciativa, decisiones personales acerca de cómo vivir de acuerdo con las normas y preferencias propias, así como de desarrollar las actividades básicas de la vida diaria.

⁴ Cabe resaltar que estas no son las únicas valoraciones que podemos encontrar sobre los grados de dependencia de las personas y que la Seguridad Social en materias del trabajo califica la dependencia teniendo en cuentas otras características.

⁵ Artículo 2.4 de la Ley 39/2006 de 14 de diciembre: las que requieren las personas que tienen discapacidad intelectual o mental para hacer efectivo un grado satisfactorio de autonomía personal en el seno de la comunidad.

TRIBUTACIÓN DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD O DEPENDENCIA EN LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS FORALES DEL PAÍS VASCO

En el caso de la CAPV son las Diputaciones Forales de cada Territorio Histórico, más concretamente, el departamento competente en materia de acción social es el que realiza el reconocimiento y la valoración, del grado de discapacidad y tipo de dependencia de las personas que lo soliciten.

La mayoría de los estudios sobre los sobrecostes económicos que sufren las personas con discapacidad o dependencia son anglosajones, los realizados en España son escasos y no existe prácticamente ninguno en el País Vasco.

Los resultados son variados ya que existen hasta 3 metodologías reconocidas para cuantificar el sobrecoste siendo estos:

- Método basado en los estándares de vida.
- Método basado en los gastos de bienes y servicios.
- Método del gasto requerido.

Cada método mencionado tiene en cuenta unos parámetros y tiene unos costes diferentes, siendo el mas simple y menos costoso el primero y el ultimo el mas complejo, completo y costoso.

En España estos son los estudios realizados:

Tabla 1. Estudios realizados

Trabajo	Año	Metodología	Costes directos	Costes indirectos	Total
OS Barcelona	2006	Gasto requerido	20.317 €	23.460 €	43.777 €
Gabau & Bonet	2021	Gasto requerido	17.743 €	7.091 €	24.834 €
FEAPS	2008	Gasto requerido	19.271 €	X	
FEAPS	2014	Gasto requerido	25.148 €	X	
Antón, Braña & Muñoz	2016	Estándares de vida	5.820 € - 7.245 €	X	
Braña & Muñoz	2011	Estándares de vida	63% de la renta del hogar	X	
Jiménez & Huete	2011	Gasto	2.874 €	X	

Recopilando los estudios un aspecto de los más remarcable es cómo los costes indirectos rara vez se tienen en cuenta cuando la literatura especializada resalta que éstos pueden llegar a ser los costes más altos, esto da conclusiones por parte de varios estudios de infraestimación del sobrecoste necesario para alcanzar una participación plena e igualitaria.

3. Beneficios fiscales en los impuestos directos.

Entre los impuestos directos nos vamos a centrar en el análisis del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ya que es el que más ventajas fiscales otorga a las personas dependientes o con una discapacidad perceptoras de las diferentes prestaciones y generadoras de ingresos sometidos a tributación. Para ello, tomaremos como base la Norma Foral 13/2013 de IRPF de Bizkaia y la compararemos con la de Gipuzkoa y Álava, en caso de que se aprecie alguna diferencia.

3.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto que grava las manifestaciones de capacidad económica directas (diferentes tipos de actuaciones que generan renta), de forma personal y subjetiva⁶.

La subjetividad del IRPF desempeña un papel fundamental en la equidad, ya que como hemos ido adelantando las personas con discapacidad o con alguna dependencia tendrán varios beneficios fiscales que podrán hacer que el sistema tributario establezca una carga tributaria justa y proporcional⁷.

Entre los beneficios fiscales tenemos los siguientes:

1. Exenciones del artículo 9 de la Norma Foral 13/2013 del IRPF, tales como:

1.1. Según el artículo 9.3.

“Las prestaciones que la Seguridad Social, o las entidades que la sustituyan, reconozcan al contribuyente como consecuencia de incapacidad permanente absoluta⁸ o gran invalidez⁹, así como las prestaciones de incapacidad permanente total¹⁰ percibidas por contribuyentes de edad superior a 55 años”

En este primer párrafo del artículo podemos analizar varias cosas:

La Seguridad Social para dar las prestaciones económicas utiliza unas valoraciones diferentes a las que hemos definido en base a la ley de dependencia, concretamente, se fundamenta en la Orden de 15 de abril de 1969 por la que se establecen normas para la aplicación y desarrollo de las prestaciones por invalidez en el Régimen General de la Seguridad Social.

Las prestaciones económicas dadas a las personas que tienen reconocida una incapacidad permanente absoluta o una gran invalidez están totalmente exentas, sin que tenga que cumplirse ningún requisito.

⁶ La subjetividad del IRPF permite que se tenga en cuenta la capacidad económica y las circunstancias personales de cada contribuyente al momento de establecer su carga tributaria. Esto implica considerar factores como los ingresos obtenidos, las deducciones aplicables, el estado civil y por supuesto los tipos de dependencia o discapacidad y sus grados.

⁷ Proporcional en un sentido no tributario, ya que el IRPF es un impuesto progresivo.

⁸ Se entenderá por incapacidad permanente absoluta para todo trabajo la que inhabilite por completo al trabajador para toda profesión u oficio. Art 12.3 de la Orden de 15 de abril de 1969.

⁹ Se entenderá por gran invalidez la situación del trabajador afectado de incapacidad permanente absoluta y que, por consecuencia de pérdidas anatómicas o funcionales, necesite la asistencia de otra persona para realizar los actos más esenciales de la vida, tales como vestirse, desplazarse, comer o análogos. Art 12.4 de la Orden de 15 de abril de 1969.

¹⁰ Se entenderá por incapacidad permanente total para la profesión habitual la que inhabilite al trabajador para la realización de todas o de las fundamentales tareas de dicha profesión, aunque pueda dedicarse a otra distinta. Art 12.2 de la Orden de 15 de abril de 1969.

TRIBUTACIÓN DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD O DEPENDENCIA EN LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS FORALES DEL PAÍS VASCO

Las prestaciones económicas dadas a personas que sufren de incapacidad permanente total tienen un requisito de edad y varios requisitos extra que analizaremos a continuación para poder aplicar la exención. Estos requisitos son:

- Edad superior a 55 años.
- No percibir otros rendimientos de trabajo distintos a estas prestaciones o de actividades económicas, salvo en el primer período impositivo en el que se perciban estas prestaciones en el que sí será compatible.

En Gipuzkoa y Álava encontramos ciertas especialidades en la regulación de esta exención que pasamos a comentar.

Al igual que en Bizkaia, en Gipuzkoa están exentas las prestaciones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez, y las de incapacidad permanente total percibidas por personas mayores de 55 años. No siendo aplicable la exención de incapacidad permanente total a la persona que perciba rendimientos de trabajo, diferentes a los rendimientos provenientes de los sistemas de previsión social, o de actividades económicas. No obstante, la normativa de Gipuzkoa añade que no tendrán la consideración de rendimientos de trabajo ciertas retribuciones de carácter simbólico que se perciban por servicios prestados anteriormente hasta un importe de 600 €¹¹.

Asimismo, en Gipuzkoa también están exentas las pensiones del Seguro Obligatorio de Vejez e Invalidez cuando estas tuviesen su causa en la invalidez.¹²

En Álava esta exención es mucho más amplia ya que estarán exentas las prestaciones reconocidas a la persona contribuyente por la Seguridad Social, o por las entidades que la sustituyan, como consecuencia de lesiones permanentes no invalidantes, incapacidad permanente parcial, total (no siendo necesario tener más de 55 años), absoluta o gran invalidez.¹³

1.2. Según el artículo 9.4

Las pensiones por inutilidad del régimen de clases pasivas¹⁴ cuando una enfermedad o lesión inhabilite al perceptor para ejercer cualquier profesión u oficio.¹⁵

Destaca el uso del concepto "inutilidad" ya que hoy en día a esta prestación en el régimen de clases pasivas simplemente se le denomina incapacidad permanente absoluta.

1.3. Según el artículo 9.25

Los rendimientos de trabajo percibidos por las personas con discapacidad, que provengan de aportaciones hechas a sistemas de previsión social voluntaria estarán exentos hasta el triple del salario mínimo interprofesional¹⁶, siempre que se perciban en forma de renta.¹⁷

Para comprender mejor esta exención hay que tener claros varios conceptos:

¹¹ Artículo 9.4 NF 3/2014 17 de enero

¹² Artículo 9.3 NF 3/2014 17 de enero

¹³ Artículo 9.3 NF 33/2013 27 de noviembre

¹⁴ Es el sistema público de reconocimiento y pago de las pensiones a los funcionarios públicos y a sus familiares, que han cotizado durante su vida laboral al Régimen de Clases Pasivas del Estado.

¹⁵ Artículo 9.4 de la NF 13/2013 de IRPF

¹⁶ Salario Mínimo Interprofesional 2025: 16.576 €

¹⁷ Artículo 9.25 de la NF 13/2013 IRPF

Los sistemas de previsión social voluntaria son unos instrumentos de ahorro, tales como planes de pensiones, Entidades de previsión social voluntaria, Planes de Previsión Social Empresarial...

Estos sistemas funcionan mediante unas aportaciones o contribuciones monetarias hechas por el propio contribuyente o un tercero, o un empresario. Estas aportaciones y contribuciones darán derecho a percibir unas rentas consideradas rendimientos de trabajo en el IRPF en el momento en el que se cumpla alguna de las contingencias¹⁸ establecidas en esos planes. Este tipo de prestaciones pueden ser percibidas de dos formas:

- Forma de Renta: La cuantía total a la que se tiene derecho se percibe en varios plazos y cuantías concretas.
- Forma de Capital: La cuantía total a la que se tiene derecho se percibe de una sola vez (esto dará derecho a una no integración parcial en la Base Imponible por considerarse un rendimiento irregular¹⁹).

En esta exención en concreto se encuentra uno de los mayores beneficios fiscales dentro del sistema tributario, ya que una persona que no tiene una discapacidad por las prestaciones percibidas de los sistemas de previsión social voluntaria, lo que hace al realizar las aportaciones es diferir el pago de la renta mediante una reducción en la Base Imponible General del IRPF hasta el momento de la percepción de las prestaciones.

Sin embargo, una persona con discapacidad no difiere, sino que elimina de la base imponible general del IRPF este tipo de prestaciones prácticamente en su totalidad ya que la prestación que percibe en el futuro en forma de renta estará exenta como bien hemos dicho hasta el triple del salario mínimo interprofesional, además de poder hacer una reducción de cuantía muy superior.²⁰

Pongamos un ejemplo.

Persona con discapacidad aporta durante 15 años de su rendimiento de trabajo un 30% de lo que genera a su EPSV especializada para personas con discapacidad, 13.000 €. Su Base Imponible en el año sería su renta, es decir 43.333,33 €, a esto le reducimos la cantidad aportada. Al de unos años cuando ocurra alguna de las contingencias de rescate, los rescatará en forma de renta o capital. Los derechos consolidados = 13.000×15 (asumiendo que no genera rentabilidad) = 195.000 €

1. Si rescatase en forma de capital tendrá el mismo beneficio que un contribuyente sin ningún tipo de condición de discapacidad, es decir, una reducción del 40% de los derechos consolidados.
2. Si rescata en forma de renta, podría poner condiciones de recibir una cantidad inferior o igual a 49.728 € anuales, estará totalmente exento.²¹

¹⁸ Las contingencias son: Jubilación, Fallecimiento, Incapacidad Permanente Total, Dependencia o Gran dependencia, Desempleo de larga duración y enfermedad grave.

¹⁹ Un rendimiento irregular es toda renta que se genera en varios periodos, esta dará derecho a una serie de no integraciones de la renta percibida a fin de corregir la progresividad del impuesto.

²⁰ El límite de reducción por aportaciones son 5.000 €, las personas con discapacidad 24.250 €

²¹ 49.728 €: Triple SMI 2025= 16.576 € X3

1.4. Según el artículo 9.26

Las prestaciones que provengan de una situación de dependencia para cuidados y asistencia personales estarán exentas.²²

2. Exención del artículo 42.b de la Norma Foral 13/2013 del IRPF, tales como:

"Las personas con discapacidad que están en situación de dependencia severa o gran dependencia podrán aplicar una exención de la ganancia patrimonial generada por la transmisión onerosa de su vivienda habitual".

Esta exención de dicha ganancia patrimonial no tiene ningún tipo de límite en cuanto a su cuantía ni tampoco requiere de ningún tipo de reinversión del importe obtenido en la transmisión de la vivienda habitual, lo que no ocurre con otras, como:

- A. La exención de la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de la transmisión onerosa de la vivienda habitual por personas mayores de 65 años que sólo se aplicará a la ganancia de los primeros 400.000 euros y para una única transmisión.²³
- B. La exención de la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de la transmisión onerosa de la vivienda habitual del resto de contribuyentes que será aplicable cuando el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en la adquisición de otra vivienda habitual.²⁴

3. Bonificación de los rendimientos de trabajo

La bonificación que reduce el rendimiento de trabajo que se integra en la Base Imponible General, puede ser de varias cuantías en función del rendimiento neto previo.²⁵

Tabla 2. Bonificación de Rendimientos de Trabajo (2025)

Personas trabajadoras	Rend. Neto Previo	Bonificación
Sin Discapacidad	RNP ≤ 14.800 €	8.000 €
	RNP > 14.800,01 € ≤ 23.000 €	8.000 € - 0.6098 (RNP - 14.800 €)
	RNP > 23.000 €	3.000 €
Con Discapacidad	33% ≤ Discapacidad < 65%	Se incrementa 100 %
	≥ 65% o 33% ≤ Discp. < 65% en estado carencial de movilidad reducida según RD 888/2022 de 18 de octubre	Se incrementa 250 %

²² Artículo 9.26. de NFIRPF. Son prestaciones derivadas de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

²³ Artículo 42.C de la Norma Foral 13/2013.

²⁴ Artículo 49 Norma Foral 13/2013.

²⁵ Rendimiento Neto previo: Es el rendimiento íntegro del trabajo minorado en los gastos deducibles.

4. Deducciones

Habiendo visto los beneficios que tienen las personas discapacitadas o dependientes hasta el cálculo de la cuota íntegra del impuesto, para finalizar, veremos las deducciones que pueden aplicar sobre la cuota íntegra por su condición de discapacidad o dependencia.

4.1. Deducción por aportaciones realizadas a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad

Aunque, en términos generales, esta deducción no es de por sí un beneficio fiscal directo que vaya a poder aplicar la persona con discapacidad en su declaración del IRPF²⁶, de forma indirecta le permite obtener unas rentas que no quedaran gravadas.

Con lo cual, para fomentar este tipo de aportaciones a estos patrimonios protegidos, se da a la persona contribuyente aportante la capacidad o el beneficio de poder deducirse en la cuota íntegra el 30 % de las cantidades que aporten al mismo con un límite máximo de 3.000 € de deducción.

Aparte de ese límite, hay un límite subjetivo, ya que solo los contribuyentes estrechamente relacionados con la persona discapacitada podrán aprovecharse de este beneficio.

4.2. Deducción por discapacidad o dependencia

Tenemos una deducción para este colectivo que se aplicará en función del grado de discapacidad, tipo de dependencia y la necesidad de ayuda de terceras personas, tomando como referencia la situación a la fecha de devengo²⁷ y atendiendo a lo establecido en la siguiente tabla:

Tabla 3. Deducción por discapacidad o dependencia (2025)

Grado de dependencia o discapacidad (X)	Deducción Aplicable
$33\% \leq X < 65\%$	888 €
$65\% \leq X$. Dependencia moderada (Grado I)	1.268 €
Dependencia severa (Grado II)	1.521 €
Gran dependencia (Grado III)	1.897 €

Como podemos observar a mayor dependencia y necesidad de ayuda, mayores deducciones podrán aplicarse.

Observando esta deducción con los otros territorios históricos:

²⁶ Norma Foral 13/2103 IRPF art 85.2 ultimo parrafo: "En ningún caso darán derecho a la aplicación de esta deducción las aportaciones efectuadas por la propia persona con discapacidad titular del patrimonio protegido".

²⁷ La fecha de devengo del IRPF será a 31 de diciembre del año en curso, salvo en casos de fallecimiento que como regla general será la fecha de fallecimiento.

Tabla 4. Comparativa de la Deducción por Discapacidad o Dependencia (2025)

Grado	Gipuzkoa	Álava
33% < X < 65 %	888 €	1.025,64 €
65 % ≤ X. Dependencia moderada (Grado I)	1.268 €	1.464,54 €
Dependencia Grado II	1.521 €	1.756,75 €
Dependencia Grado III	2.040 €	2.191,03 €

En Gipuzkoa la deducción aplicable para el último tramo es algo superior a la de Bizkaia, pero en los demás tramos tenemos cantidades idénticas. En el caso de Álava podemos observar cómo tiene las deducciones más elevadas ya que aumentó sus cantidades para 2025.

4.3. Deducción por la contratación de asistentes personales para personas con determinado grado de dependencia o discapacidad.

Desde 2022, en la Norma Foral de IRPF de Álava²⁸ en su artículo 81 Bis está recogido un beneficio fiscal para reducir uno de los sobrecostos más comunes que suelen tener las personas con dependencia o discapacidad con grados altos, siendo estos la contratación de terceros para asistirles.

La deducción la pueden aplicar las personas contribuyentes que tengan un grado de discapacidad de 65% o más o los que tengan reconocida un tipo de dependencia. Además de esto, deben de ser titulares de las prestaciones económicas recogidas en el Decreto Foral 39/2014 de 1 de agosto.²⁹

La deducción es la siguiente:

Tabla 5. Deducción por Contratación de Asistencia (2025)

Grado de dependencia o discapacidad	Deducción
Igual o superior al 65 por ciento de discapacidad. Dependencia moderada (Grado I)	431,64 €
Dependencia severa (Grado II)	718,08 €
Gran dependencia (Grado III)	1.436,16 €

Como veremos en el apartado de las conclusiones, con efectos desde el ejercicio 2025, de este artículo los tres Territorios Forales en las Normas Forales de revisión fiscal han aprobado una deducción por contratación de personas para cuidados de personas dependientes, que en el caso de Álava resulta ser complementaria a la presente deducción.

3.2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo subjetivo que grava las transmisiones gratuitas de bienes y derechos entre personas vivas o como consecuencia de fallecimiento.

²⁸ Norma Foral 33/2013 de 27 de Noviembre.

²⁹ Decreto Foral 39/2014, del Consejo de Diputados de 1 de agosto, que regula las prestaciones económicas del sistema para la autonomía y atención a la dependencia en Álava: prestación económica para cuidados en el entorno familiar y apoyo a cuidadores no profesionales, prestación económica de asistencia personal y prestación económica vinculada al servicio.

Entre los beneficios fiscales tenemos: No sujeciones, exenciones y reducciones.

3.2.1. No sujeciones

No estarán sujetas:

1. Las primas satisfechas, por las personas con una relación en línea directa o colateral hasta el cuarto grado inclusive (primos), o por su cónyuge o pareja de hecho o por aquéllas que tengan la curatela de representación o la tutela del contribuyente, a los seguros privados que cubran el riesgo de dependencia severa o gran dependencia.
2. Las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social de las personas con discapacidad.

3.2.2. Exenciones

Están exentas las adquisiciones de bienes y derechos que correspondan a las aportaciones al patrimonio protegido de la persona con discapacidad.³⁰

3.2.3. Reducciones

Una vez determinada la base imponible si estamos ante una adquisición mortis causa o seguros sobre la vida, existen unas reducciones aplicables según el grado de parentesco entre el causante y el beneficiario o entre el contratante o tomador del seguro y el beneficiario:

Tabla 6. Reducciones de Sucesiones

	Grado	Reducción	Reducción por Discapacidad
Adquisición mortis causa u otro título sucesorio	I	400.000 €	100.000 €
	II	40.000 €	
	III	20.000 €	
	IV	0 €	
Seguros sobre la vida	I	400.000 €	
	II	50% BI (Max 200.000 €)	
	III	50% BI (Max 200.000 €)	
	IV	10% BI (Max 40.000 €)	

Como podemos observar, cuando el contribuyente en las adquisiciones mortis causa tiene discapacidad según las reglas definidas para la deducción de edad en el IRPF, aparte de la reducción general según el grado de parentesco, se le aplicará una reducción adicional de 100.000 € sin ningún tipo de límite e independientemente de la relación de parentesco.³¹

³⁰ Artículo 12.5 de la Norma Foral 4/2015.

³¹ Artículo 43.1 de la Norma Foral 4/2015.

3.3. Otros impuestos

Los vehículos tienen un tratamiento muy favorable en nuestro sistema fiscal, iremos observando en los diferentes impuestos como mediante tipos reducidos y exenciones, la adquisición por parte de una persona con discapacidad o dependencia apenas tributa.

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica es un tributo directo perteneciente a los sistemas tributarios de las entidades locales que grava la titularidad de los vehículos aptos para circular por las vías públicas, cuando el domicilio que conste en el permiso de circulación corresponda a un municipio del Territorio Histórico.

Estarán exentos los vehículos que sean para personas con discapacidad y los vehículos a nombre de las mismas si tienen menos de 14 caballos fiscales³², que estén matriculados a su nombre y para uso exclusivo de aquellas.

En los impuestos indirectos no se recogen grandes beneficios fiscales ya que miden la capacidad económica de forma indirecta, no se suele tener en cuenta la situación de la persona, aun así, vamos a resaltar las que hay.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), se aplicará el tipo superreducido del 4% para la adquisición de bienes y servicios necesarios para la persona con discapacidad, entre los bienes y servicios destacan los relacionados con los vehículos y las prótesis.

En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, estarán exentas la primera matriculación definitiva, o en su caso, la circulación o utilización en España de los vehículos que se matriculen a nombre de personas con discapacidad o sean utilizados por ellas siempre que se cumplan estas condiciones³³:

1. Si se hubiese aplicado una vez la exención por matriculación o uso de otro vehículo, no se aplicase en un periodo de 4 años. Este requisito no se exigirá en caso de siniestro total, deberá acreditarse.
2. Que no se transmita el vehículo en un plazo de 4 años por actos inter vivos desde su matriculación.

Este último beneficio fiscal hace que la adquisición de un vehículo por estas personas apenas tribute, exceptuando lo ya visto en el IVA.

4. Conclusiones.

Tras realizar el análisis sobre el tratamiento fiscal aplicado a las personas con discapacidad o dependencia en la CAPV, se puede observar que, aunque las administraciones han implementado beneficios fiscales significativos para aliviar la carga económica de este colectivo, hay áreas importantes que necesitan ser reforzadas para garantizar una verdadera equidad, sobre todo en el área de los costes indirectos y la desigualdad territorial en cuanto a la normativa.³⁴

³² El caballo fiscal es una unidad que indica la carga impositiva que se le aplica a un vehículo. No tiene por qué estar relacionado con la potencia del motor.

³³ Artículo 66.1.d) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

³⁴ Esto ha de acompañarse de un estudio sobre el gasto público que se realiza en cada Territorio Histórico en el área de acción social, concretamente en las ayudas dadas a este colectivo.

Por ello voy a proponer algunos cambios que se pueden realizar para reducir la brecha de desigualdad existente y vamos a observar si estamos alineados con la nueva línea de política fiscal que marca el proceso de revisión que se está llevando a cabo en la actualidad en los territorios forales del País Vasco:

- 1- Eliminar el límite de edad de 55 años para la exención de las prestaciones por incapacidad permanente total en Bizkaia y Gipuzkoa.
- 2- Implantar en Bizkaia y en Gipuzkoa una deducción similar a la que existe en Álava para cubrir gastos relacionados con la contratación de asistentes personales.
- 3- Incrementar la deducción máxima aplicable en reformas de vivienda por motivos de accesibilidad, actualmente limitada a 8.500 €, e impulsar la aprobación en el Congreso de bonificaciones adicionales en el IVA para estos gastos.³⁵
- 4- Introducir reducciones específicas en las donaciones inter vivos para fomentar la planificación patrimonial de estas personas.
- 5- Realizar estudios específicos en el País Vasco para determinar el sobre coste que soportan.

Para terminar, querría poner el foco en las recientes medidas fiscales que se han aprobado en los territorios forales. Así, con efectos 1 de enero de 2025, las Normas Forales de Revisión Fiscal - Norma Foral 3/2025, de 9 de abril, para la revisión de determinados impuestos del sistema tributario de Álava y de otras normas forales tributarias; Norma Foral 2/2005, de 9 de abril, por la que se aprueban medidas para la revisión fiscal del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia; Norma Foral 1/2025, de 9 de abril, por la que se aprueban la reforma del sistema tributario de Gipuzkoa, y otras modificaciones tributarias. introducen una serie de medidas fiscales, entre ellas unos nuevos incentivos fiscales para el apoyo de las personas con algún tipo de dependencia o discapacidad, que podemos resumir de la siguiente manera:

1. Una deducción de hasta 250 € por la contratación de personas para el cuidado de menores o personas con discapacidad o dependencia y aumentará a 500 € si la persona contratada es profesional en el cuidado de personas con discapacidad o dependencia, siendo no aplicable este incremento en Álava en coherencia con la deducción específica vigente en este territorio desde 2022.
2. Deducción por alquiler de vivienda habitual aumentada si tienen un grado de discapacidad mayor al 65% o tienen algún tipo de dependencia, pudiendo deducirse un 35% de las cantidades invertidas con el límite de 2.800 €.
3. Mejora de la deducción por inversión en vivienda habitual pudiendo aplicar el 23%, en vez del 18%, para las personas tengan el mismo grado o tipo de dependencia que en el punto anterior.

Viendo los cambios que han comenzado a realizar podemos concluir que, en líneas generales, los poderes públicos, en este caso los que ejercen las competencias fiscales en Euskadi, continúan adoptando medidas fiscales a fin de reforzar la protección especial a estos colectivos.

Medidas como las propuestas y otras que esperemos que se adopten a futuro ayudarán a que las personas con discapacidad o dependencia puedan desarrollar sus proyectos vitales equiparando su nivel de vida al del resto de la población, reduciendo, de esta manera, la brecha de desigualdad y promoviendo su participación plena y equitativa en la sociedad.

³⁵ No tenemos capacidad normativa para poder realizar cambios importantes en el IVA.

Una reforma con perspectiva social: nuevos incentivos fiscales para la familia, la conciliación y la igualdad.

Javier Armentia Basterra
Licenciado en Derecho

Abstract: La reforma fiscal aprobada en Euskadi introduce avances importantes para fortalecer a las familias, promover la igualdad real y facilitar la conciliación entre la vida personal, familiar y laboral, un reto central en la sociedad actual.

Las nuevas medidas, que reconocen fiscalmente el valor de los cuidados, apoyan la maternidad y la paternidad, impulsan la participación plena de la mujer en el mercado laboral y ofrecen oportunidades específicas para la juventud, buscan construir un sistema tributario moderno reconociendo la diversidad de modelos familiares, las nuevas formas de empleo, el valor de los cuidados y las demandas de conciliación e igualdad, es decir, sensibilizándose de las necesidades reales de las personas.

Entre estas actuaciones destacan la nueva configuración de la unidad familiar a efectos del IRPF, la deducción por implantación de medidas de conciliación, el establecimiento de un régimen especial de deducciones para menores de 36 años, así como la creación de una deducción específica por la contratación de mujeres y jóvenes. Se incorporan también una nueva deducción por el cuidado de menores y de personas con determinados grados de dependencia o discapacidad, y la regulación de deducciones vinculadas a la reincorporación al mercado laboral tras el cuidado de menores o a la paralización, cese o reducción de la actividad profesional por motivos de atención familiar.

Con este conjunto de medidas, Euskadi apuesta por un modelo fiscal que reduce brechas, impulsa oportunidades y sitúa la conciliación como eje de bienestar y cohesión social.

Abstract: EAEn onartutako zerga-erreformak aurrerapen garrantzitsuak ekarri ditu familiak sendotzeko, benetako berdintasuna sustatzeko eta bizitza pertsonalaren, familia-bizitzaren eta lanaren kontziliazioa errazteko, erronka nagusia baita gaur egungo gizartean.

Neurri berriekin, zaintzen balioa aitortzen da zerga-arloan, amatasuna eta aitatasuna babesten dira, emakumeak lan-merkatuan bete-betean parte hartzea bultzatzen da eta gazteentzako aukera espezifikoak eskaintzen dira, zerga-sistema modernoa eraikitzea bilatzen da, familia-ereduen aniztasuna, enplegu-modu berriak, zaintzen balioa eta kontziliazio- eta berdintasun-eskaerak aitortuz, hau da, pertsonen benetako beharrezanekin sentibilizatuz.

Jarduketa horien artean, nabarmentzekoak dira familia-unitatearen konfigurazio berria PFEZaren ondorioetarako, kontziliazio-neurriak ezartzeagatik kenkaria, kenkarien araubide berezi bat ezartzea 36 urtetik beherakoentzat, eta kenkari espezifiko bat sortzea emakumeak eta gazteak kontratatzeagatik. Adingabeak eta mendetasun- edo desgaitasun-maila jakin batzuk dituzten pertsonak zaintzeagatik kenkari berri bat ere sartzen da, eta adingabeak zaindu ondoren lan-merkatura itzultzearekin edo familia-arreta dela-eta jarduera profesionala geldiaraztearekin, etetearekin edo murriztearekin lotutako kenkariak arautzen dira.

Neurri horiekin guztiekin, arrakalak murriztu, aukerak bultzatu eta kontziliazioa ongizatearen eta gizarte-kohesioaren ardatz gisa hartzen duen zerga-ereduaren alde egiten du Euskadik.

Sumario:

1. Introducción. 2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 2.1. Teletrabajo. 2.2. Reglas generales para calcular el rendimiento neto: porcentaje de minoración del rendimiento neto. 2.3. Reducción por tributación conjunta. 2.4. Deducción por abono de anualidades por alimentos a los descendientes. 2.5. Deducción por cuidado de menores y personas con determinado grado de dependencia o discapacidad. 2.6. Deducción a favor de las personas que tienen la condición de viudas. 2.7. Deducción por paralización, cese o reducción de la actividad laboral, empresarial o profesional con motivo del cuidado de descendientes o adoptados menores de cierta edad. 2.8. Deducción por reincorporación al mercado laboral tras el cuidado de menores. 2.9. Deducción por inversión en microempresas, pequeñas y medianas empresas de nueva o reciente creación, innovadoras o vinculadas con la economía plateada. 2.10. Nuevo régimen especial para la aplicación de determinadas deducciones. 2.11. Modalidades de unidad familiar. 2.12. Opción por la tributación conjunta. Sólo Gipuzkoa. 2.13. Deducción por la participación de los trabajadores en la empresa. Sólo Bizkaia. 3. Impuesto sobre Sociedades. 3.1. Deducción por la implantación de medidas de conciliación de la vida personal, familiar y laboral. 3.2. Deducción por creación de empleo de mujeres y menores de 36 años.

1. Introducción.

Las Juntas Generales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa han procedido a la revisión de varios tributos, entre los que destacan el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades. El objeto de este trabajo es comentar las novedades que se han introducido en relación con la familia, la igualdad, la conciliación, la mujer y la juventud.

En los apuntes que se realizan a la revisión fiscal se toma como Norma Foral de referencia la aprobada en Álava, si bien se señalarán las diferencias más sobresalientes que presentan las Normas Forales de Bizkaia y Gipuzkoa.

2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Los efectos de las medidas que seguidamente se comentan empiezan a surtir efectos a partir del 1 de enero de 2025.

2.1. Teletrabajo.

a. Regla general.

La novedad normativa introducida consiste en señalar como rendimientos de trabajo dinerarios las cantidades puestas a disposición del trabajador en concepto de compensación por gastos soportados por dicho trabajador como consecuencia de su trabajo desarrollado en la modalidad de teletrabajo.

Ahora bien, se exceptúa de la regla anterior, y en consecuencia se encuentran exentos del IRPF, aquellas cantidades que no excedan de las sumas establecidas en cada momento por Convenio Colectivo, eso sí hasta el límite del valor de mercado de los citados gastos.

b. Complemento a la regla general. Sólo Bizkaia y Gipuzkoa.

Bizkaia y Gipuzkoa

Se especifica, como complemento a lo anterior, que no tiene la consideración de rendimiento de trabajo la entrega del empleador de equipos, herramientas y medios necesarios para el desarrollo de la actividad laboral del trabajador a través de la modalidad de teletrabajo.

2.2. Reglas generales para calcular el rendimiento neto: porcentaje de minoración del rendimiento neto.

Los contribuyentes que inicien el ejercicio de una nueva (Álava añade la palabra "nueva", aunque propiamente ello no constituye una novedad) actividad económica podrán reducir el rendimiento neto positivo de la misma en un 10 % si son hombres y en un 15 % si son mujeres.

La novedad que se introduce es la referencia expresa a que las mujeres tendrán una reducción mayor, en concreto del 15 %.

Los tres territorios forales dicen lo mismo, aunque con diferencias en su redacción.

Gipuzkoa

Se excluyen de la aplicación de los porcentajes de integración reducidos:

- *Los rendimientos que deriven de actividades económicas cuyo ejercicio de lugar a ese tipo de rendimientos de forma regular o habitual.*
- *Los rendimientos que deriven de actividades económicas respecto de las que no resulte consustancial, globalmente consideradas, la existencia de ciclos definidos de aplicaciones y de obtención de fondos, de manera que no se produzca el trascurso de un plazo superior a dos o cinco años entre la fecha en la que se produce la inversión generadora del rendimiento y su posterior percepción, sin que, por tanto, puedan aplicarse a operaciones concretas y exclusivas de generación de ingresos, consideradas de forma aislada.*

2.3. Reducción por tributación conjunta.

En los supuestos en que se opte por la tributación conjunta, la base imponible general se reducirá en el importe de 4.800 euros anuales por autoliquidación.

Con esta redacción ya no se diferencia entre la reducción general y la reducción que podían aplicar las unidades familiares monoparentales. Ahora todas las unidades familiares que tributen de forma conjunta van a tener la misma cuantía de reducción.

Ahora bien, a este respecto hay que tener en cuenta que se cambia el concepto de unidad familiar, tal como se comenta más adelante.

La cuantía de la reducción es la que en la legislación anterior correspondía a la regla general. También hay que destacar que no se actualiza el importe de la reducción ya que ésta asciende a 4.800 euros que es la misma cuantía que opera en el período impositivo 2024.

2.4. Deducción por abono de anualidades por alimentos a los descendientes.

Los contribuyentes que, por decisión judicial, satisfagan en exclusiva (ahora se añade esta referencia a la exclusividad) anualidades por alimentos a favor de sus descendientes hasta el segundo grado (anteriormente la deducción hacía referencia únicamente a los hijos), tendrán derecho a la aplicación de una deducción del 15 % de las cantidades abonadas por dicho concepto con el límite, para cada descendiente (antes se hacía referencia a "por cada hijo"), del 30 % del importe que corresponda de la deducción por descendiente sin tener en cuenta las deducciones complementarias, para cada uno de los descendientes.

Con esta modificación se exige exclusividad en el mantenimiento económico, de tal forma que únicamente se va a poder aplicar esta deducción quien, dentro del margen generacional antes indicado (descendientes hasta el segundo grado) satisfaga de forma exclusiva, por decisión judicial, las anualidades por alimentos.

Consecuencia de lo anterior se elimina la regla que establecía que si las anualidades las abonaban dos personas únicamente se deducía quien más pagaba y por la diferencia. Esta regla desaparece, lógicamente, al ahora exigirse el pago en exclusiva.

Por otra parte, tal como se ha señalado, la deducción se amplía a los descendientes hasta el segundo grado.

La diferencia entre los tres territorios forales se encuentra en que mientras Álava y Gipuzkoa especifican que el límite, por cada descendiente, es del 30 % del importe que corresponde a la deducción por descendiente, en sentido estricto, referido a "...cada una o uno de las o los descendientes", Bizkaia no recoge esta especificación. Sin embargo, se considera que no existe una diferencia sustancial en lo que se refiere a la aplicación de esta deducción.

2.5. Deducción por cuidado de menores y personas con determinado grado de dependencia o discapacidad.

Se crea una nueva deducción por la contratación de una persona para el cuidado de menores de 12 años y personas con discapacidad o dependencia.

a. Beneficiarios de la deducción.

Los contribuyentes que satisfagan cantidades por la contratación, de forma indefinida, de personas afiliadas en el Sistema Especial para Empleados de Hogar del Régimen General de la Seguridad Social, para el cuidado de las personas que seguidamente se indican, podrán practicar una deducción de 250 euros por periodo impositivo.

En el caso de que dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción, su importe se prorrateará por partes iguales.

b. Circunstancias que deben concurrir para aplicar la deducción.

La deducción que se comenta, que tiene como finalidad el cuidado de menores y personas con discapacidad o dependencia, resultará aplicable cuando concurra alguna de las circunstancias siguientes (basta, por lo tanto, con que se dé alguna de estas circunstancias):

Que el contribuyente conviva con una o varias personas menores de 12 años, que sean descendientes, adoptadas, acogidas o tuteladas del mismo y que cumplan los requisitos de convivencia y renta que dan derecho a la aplicación de la deducción por descendientes.

Álava señala, cosa que no hacen ni Bizkaia ni Gipuzkoa, que en los supuestos de guarda y custodia compartida por resolución judicial el menor de 12 años podrá alternar la convivencia con ambos progenitores o adoptantes.

Que el contribuyente conviva con una o varias personas descendientes, adoptadas, acogidas o tuteladas, ascendientes en línea directa, por consanguinidad, afinidad, por la relación que resulte de la constitución de la pareja de hecho (Álava contiene esta referencia a la pareja de hecho, cosa que no hacen Bizkaia y Gipuzkoa, lo cual no es relevante dada la equiparación general que se establece para las mismas) o adopción hasta el segundo grado, que tengan la consideración de personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65 %, o que tengan reconocida una situación de dependencia en cualquiera de sus grados y, además, cumplan los requisitos de convivencia y renta que otorgan el derecho a la aplicación de la deducción por descendientes o ascendientes.

Al igual que en el caso anterior, únicamente Álava especifica que en los supuestos de guarda y custodia compartida por resolución judicial el descendiente podrá alternar la convivencia con ambos progenitores o adoptantes.

Que el contribuyente o su cónyuge o pareja de hecho tengan reconocido alguno de los grados de dependencia o discapacidad a que se acaba de hacer referencia en el caso anterior.

c. Requisitos para poder aplicar esta deducción.

Los requisitos que han de cumplirse para poder aplicar esta deducción son los siguientes:

Que alguno de los contribuyentes que satisfaga cantidades por la contratación se encuentre en situación de alta en la Seguridad Social como empleador titular de un hogar familiar y haya contratado con carácter indefinido a una o varias personas respecto de las que cotice en el Sistema Especial para Empleados de Hogar del Régimen General de la Seguridad Social durante el periodo en que se pretenda aplicar la deducción.

A estos efectos se entenderá cumplido este requisito cuando la contratación se formalice a través de entidades que proporcionan servicios de asistencia y cuidado personal en el hogar.

En el período impositivo en el que se efectúe la contratación, o la extinción de la relación laboral, la duración mínima del contrato deberá ser de 183 días.

Los contribuyentes a los que va dirigida esta deducción y, en su caso, su cónyuge o pareja de hecho, que convivan con la persona menor de 12 años o con las personas dependientes o discapacitadas, deben desarrollar actividades por cuenta propia o ajena por las cuales perciban rendimientos del trabajo o de actividades económicas en el período impositivo.

Ahora bien, lo anterior no es exigible si tienen reconocido algún grado de discapacidad o dependencia que otorgue el derecho a aplicar la deducción por discapacidad o dependencia.

Tampoco se exige dicho requisito en el caso de que se reciban pensiones del régimen general o de los regímenes especiales de la Seguridad Social, del régimen de clases pasivas del Estado o prestaciones equivalentes reconocidas a profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, a través de mutualidades de previsión social que actúen como alternativa a dicho régimen especial, siempre y cuando estas prestaciones correspondan a situaciones idénticas a las previstas para las pensiones de la Seguridad Social.

Gipuzkoa y Bizkaia

No contienen esta segunda exoneración.

d. Incompatibilidad de esta deducción.

Álava señala que esta deducción resulta incompatible, cuando se trata del cuidado de la misma persona, con la deducción por contratación de asistentes personales para personas con determinado grado de dependencia o discapacidad.

Bizkaia y Gipuzkoa

No tienen la deducción por contratación de asistentes personales para personas con determinado grado de dependencia o discapacidad.

Por ello no tienen esta incompatibilidad.

Ahora bien, a cambio, sí establecen que la deducción será de 500 euros, por período impositivo, cuando el cuidador tenga la consideración de profesional de cuidado de personas con discapacidad en grado igual o superior al 65 % o de personas con dependencia en cualquiera de sus grados.

2.6. Deducción a favor de las personas que tienen la condición de viudas.

Aunque existen algunas diferencias de redacción entre los territorios forales, el contenido de la deducción es el mismo, con la salvedad que se señala más adelante.

Tanto los viudos como las viudas pueden aplicar una deducción de 200 euros siempre que su base imponible, formada por la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro, sea igual o inferior a 20.000 euros.

Si dicha base imponible es mayor de 20.000 euros y menor de 30.000 euros, entonces la deducción va disminuyendo hasta llegar a cero. A estos efectos se aplica la siguiente fórmula:

$200 \times 0,02 \text{ (Base imponible total} - 20.000\text{)}.$

En el caso de que la base imponible general sea negativa, se considera, a efectos de la aplicación de esta deducción, que es cero.

Esta deducción no la pueden aplicar las personas condenadas, de forma firme, por violencia de género contra el cónyuge fallecido.

Bizkaia y Gipuzkoa

No contienen esta regla en virtud de la cual esta deducción no puede ser aplicada por las personas condenadas, de forma firme, por violencia de género contra el cónyuge fallecido.

Finalmente se establece la incompatibilidad de esta deducción con la deducción por edad.

2.7. Deducción por paralización, cese o reducción de la actividad laboral, empresarial o profesional con motivo del cuidado de descendientes o adoptados menores de cierta edad.

Esta es una nueva deducción que pueden aplicar los hombres que paralicen o cesen en su actividad laboral, empresarial o profesional a fin de cuidar a descendientes, adoptados, tutelados o acogidos de forma permanente o guarda con fines de adopción siempre que sean menores de 4 años.

a. Cuantía de la deducción.

La deducción será de 200 euros multiplicados por cada año de paralización o cese que transcurra desde la finalización de los permisos por nacimiento y cuidado de menores remunerados y legalmente reconocidos.

Esta deducción se incrementará en un 50%, alcanzando los 300 euros, en los casos de partos o adopciones múltiples.

¿Qué sucede en los casos en que el interesado se haya acogido a la jornada reducida? En estos casos tiene que trabajarse un máximo del 67% del tiempo que corresponde a la jornada de trabajo completa, siempre que su jornada completa no sea inferior al 50% de la jornada legalmente establecida.

Pues bien, en estos casos de existencia de jornada reducida, la deducción que se comenta se prorrateará según el porcentaje de reducción de la jornada laboral.

Y ¿qué sucede en los casos en que existan dos hombres con derecho a aplicar esta deducción? En estos casos la deducción se prorrateará por partes iguales.

b. Requisito especial.

Dentro de los requisitos que se requiere cumplir para la aplicación de este incentivo fiscal se encuentra el relativo a que el contribuyente que opta a su aplicación se encuentre dado de alta en el régimen de la Seguridad Social (por cuenta ajena, propia, socio de trabajador de cooperativa o funcional) durante al menos 9 meses dentro de los 18 meses inmediatos y anteriores a la fecha de nacimiento o adopción.

¿Qué sucede en los casos en que la paralización o cese de la actividad que anteriormente se ha señalado, o la reducción de la jornada laboral, únicamente se haya referido a parte del año? En estos casos la deducción que se comenta se aplicará de forma proporcional al número de días que represente la fracción a que se acaba de hacer referencia.

c. Incompatibilidad.

Esta deducción es incompatible, por el mismo menor y durante los días coincidentes, con la deducción por reincorporación al mercado laboral tras el cuidado de menores a que se hace referencia seguidamente.

2.8. Deducción por reincorporación al mercado laboral tras el cuidado de menores.

Esta deducción la pueden aplicar las mujeres que se reincorporen al mercado laboral tras haber paralizado o cesado en su actividad laboral, empresarial o profesional con motivo del cuidado de descendientes o adoptados menores de edad. También esta deducción se activa en el caso de tutela, acogimiento permanente o guarda a que se ha hecho referencia anteriormente.

a. Importe de la deducción.

La deducción es de 1.500 euros por cada año de paralización o cese que transcurra desde la finalización de los permisos por nacimiento y cuidados remunerados y legalmente reconocidos, hasta la reincorporación.

UNA REFORMA CON PERSPECTIVA SOCIAL: NUEVOS INCENTIVOS FISCALES PARA LA FAMILIA, LA CONCILIACIÓN Y LA IGUALDAD

Gipuzkoa

Señala expresamente que la deducción es de 1.500 euros por cada año de paralización o cese que transcurra desde la finalización de los permisos por nacimiento y cuidados remunerados y legalmente reconocidos, hasta que el menor cumpla 3 años o hasta la reincorporación, si es anterior.

Es cierto que, en este momento, en Álava y Bizkaia, no se hace referencia a la edad del menor, pero más adelante se hace referencia, en uno de los requisitos a que se alude seguidamente, a los 3 años.

Esta deducción se incrementa en un 50%, alcanzando la cantidad de 2.250 euros, cuando se trate de partos o adopciones múltiples.

b. Requisitos para aplicar esta deducción.

Para la aplicación de este incentivo fiscal se precisa el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Haber estado de alta en la Seguridad Social en calidad de trabajador por cuenta ajena o por cuenta propia, socia trabajadora de cooperativa o funcionaria, durante al menos 9 meses dentro de los 18 meses inmediatos y anteriores a la fecha del nacimiento o formalización de la adopción.
- No haber desempeñado actividad retribuida durante, al menos, los 12 meses inmediatos y posteriores a la fecha de finalización de los permisos remunerados y legalmente reconocidos por nacimiento y cuidado de menor.
- Haberse reincorporado al mercado laboral dentro del periodo comprendido entre la finalización del plazo mínimo citado de 12 meses y los 12 meses posteriores al día en el que el menor que genere el derecho a aplicar esta deducción cumpla los 3 años.

c. Proporcionalidad de la deducción.

Cuando la paralización o cese de la actividad se extienda durante una fracción de año, la cuantía de la deducción será proporcional al número de días que dicha fracción represente sobre el total del año.

d. Existencia de varias personas con derecho a aplicar esta deducción.

Cuando exista más de una mujer (Bizkaia prefiere hacer referencia a persona progenitora o adoptante) con derecho a aplicar este incentivo fiscal, la deducción se practicará por mitades en la declaración de cada una de ellas.

e. Traslado de lo no deducido a los períodos impositivos posteriores.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra en el periodo impositivo de reincorporación al mercado laboral se podrán aplicar en las declaraciones de los 5 períodos impositivos inmediatos y sucesivos (Bizkaia hace simplemente referencia a los períodos impositivos siguientes), (Gipuzkoa especifica que dicha aplicación deberá realizarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los períodos impositivos siguientes), sin que puedan practicarse fuera del plazo de 5 años mediante la acumulación a deducciones pendientes de ejercicios posteriores.

Respecto al traslado de deducciones a los períodos impositivos posteriores, Bizkaia dispone de una regulación general a la que se hace referencia más adelante.

f. Asimilación a descendientes.

A los efectos de esta deducción, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela, acogimiento permanente o guarda con fines de adopción formalizados ante la Entidad Pública con competencia en materia de protección de menores.

2.9. Deducción por inversión en microempresas, pequeñas y medianas empresas de nueva o reciente creación, innovadoras o vinculadas con la economía plateada.

En este incentivo fiscal se introducen las siguientes modificaciones:

a. Los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 25% si son hombres y del 30% si son mujeres, de las cantidades satisfechas en el período impositivo de que se trate por la suscripción o adquisición de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación que tengan la consideración de microempresa, pequeña o mediana empresa pudiendo, además de la aportación temporal al capital, aportar sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la entidad en la que invierten, en los términos que establezca el acuerdo de inversión entre el contribuyente y la entidad (Gipuzkoa no hace referencia a este acuerdo de inversión).

La novedad que se ha introducido consiste en establecer un porcentaje especial del 30% para las mujeres. En la normativa anterior el porcentaje era del 25% y se aplicaba tanto a los hombres como a las mujeres.

Gipuzkoa

Los porcentajes de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación son del 20% en el caso de los hombres y del 25% en el caso de las mujeres.

b. La deducción será del 35% para los hombres y del 40% para las mujeres, de las cantidades satisfechas en el período impositivo de que se trate, en casos de suscripción o adquisición de acciones o participaciones de empresas innovadoras o de aquellas cuyo objeto social se encuentre directamente vinculado con la economía plateada, siempre que tengan la consideración de microempresa, pequeña o mediana empresa.

La novedad que ahora se introduce se encuentra en establecer un porcentaje especial del 40% para las mujeres. En la legislación anterior el porcentaje era del 35% y se aplicaba tanto a los hombres como a las mujeres.

Gipuzkoa

Los porcentajes de la deducción por financiación a entidades con alto potencial de crecimiento son del 30% en el caso de los hombres y del 35% en el caso de las mujeres.

De forma concreta se señala que los contribuyentes podrán deducir el 30% si son hombres y el 35% si son mujeres, de las cantidades satisfechas en el período impositivo por la suscripción, en el mercado primario, de acciones o participaciones en entidades innovadoras de nueva creación que cumplan determinados requisitos.

Por otra parte, la deducción será del 15% si son hombres y del 20% si son mujeres de las cantidades satisfechas por la suscripción en el mercado primario de acciones o participaciones en entidades en proceso de crecimiento siempre que se cumplan determinados requisitos.

2.10. Nuevo régimen especial para la aplicación de determinadas deducciones.**a. Contenido del régimen especial.**

El contenido de este régimen es el siguiente:

<i>a. Aplicable con carácter general:</i> Deducción por alquiler de vivienda.	La cantidad no deducida por insuficiencia de cuota íntegra se puede trasladar a los 5 períodos impositivos siguientes.
<i>b. Aplicable por los menores de 36 años:</i> Deducción por descendientes. Deducción por adquisición de la vivienda habitual.	La cantidad no deducida por insuficiencia de cuota íntegra se puede trasladar a los 5 períodos impositivos siguientes. Hay que tener menos de 36 años en el período impositivo en que se traslada lo no deducido en su momento. Para la determinación de la edad del contribuyente se debe atender a la fecha de devengo del Impuesto de cada período impositivo.
En ambos casos se han de respetar los porcentajes, límites y requisitos existentes en el momento en que se generó la deducción cuyo traslado se pretende. Igualmente, en ambos casos, las deducciones no pueden practicarse fuera del plazo de 5 años mediante la acumulación a deducciones pendientes de períodos impositivos posteriores. El traslado de las deducciones a períodos impositivos posteriores se realizará en el periodo impositivo inmediato en que exista cuota íntegra suficiente.	

El orden de aplicación de las deducciones es el siguiente:

- En primer lugar, se aplicarán las deducciones generadas en los periodos impositivos anteriores y
- A continuación, las deducciones correspondientes al período impositivo actual.

b. Tributación conjunta.

En caso de tributación conjunta hay que tener en cuenta lo siguiente:

- En el caso de que en el período impositivo en el que se van a aplicar las deducciones trasladadas o pendientes de aplicar se opte por la tributación conjunta y existan varias personas con derecho a aplicar las citadas deducciones, unas con edad inferior y otras con edad superior a 36 años, se aplicará lo dispuesto para los menores de 36 años.
- Saldos individuales que pasan a tributación conjunta. Las deducciones susceptibles de traslado generadas por los contribuyentes miembros de la unidad familiar en períodos impositivos anteriores en los que hayan tributado individualmente podrán ser aplicadas en tributación conjunta, respetando los mismos límites, porcentajes y requisitos del período impositivo en que se generaron o período impositivo de origen.

- Saldos de tributación conjunta que pasan a tributación individual: aplicación por su generador. En caso de tributación individual posterior, las deducciones susceptibles de traslado se podrán aplicar por aquellos contribuyentes que hayan generado el derecho a su aplicación siendo, en su caso, aplicable la siguiente regla de distribución de las deducciones no aplicadas: cada contribuyente podrá aplicar la cuantía de deducción pendiente de aplicación que haya generado. En caso de no poder determinarse la cuantía que corresponde a cada miembro de la unidad familiar, la misma se distribuirá a partes iguales entre los miembros de la unidad familiar mayores de edad.

Bizkaia y Gipuzkoa

En el caso de que se opte por la tributación conjunta, resultan aplicables las deducciones de la cuota íntegra previstas en la Norma Foral del IRPF en las que se establezca la facultad de que sean practicadas en los períodos impositivos inmediatos y sucesivos a aquellos en los que se generen, según los términos establecidos para cada una de ellas, cuando por insuficiencia de cuota íntegra no hubieran sido aplicadas por los componentes de la unidad familiar en los períodos impositivos anteriores en los que éstos hayan tributado de forma individual, respetando los mismos límites, porcentajes y requisitos del período impositivo de origen.

Estas deducciones se aplicarán exclusivamente, en caso de tributación individual posterior, por los contribuyentes que las hubieran generado. En los casos en que no pueda determinarse la cuantía que corresponde a cada miembro de la unidad familiar, la misma se distribuirá a partes iguales entre los miembros de la unidad familiar mayores de edad.

c. Normas comunes para la aplicación de las deducciones. Sólo Bizkaia.

La aplicación de las deducciones de la cuota íntegra no aplicadas por insuficiencia de cuota, que establezcan la facultad de ser trasladadas en los períodos impositivos inmediatos y sucesivos, deberá efectuarse, respetando los porcentajes, límites y demás requisitos establecidos para el período impositivo de origen, en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo máximo previsto en cada una de las deducciones mediante la acumulación a deducciones pendientes de ejercicios posteriores.

Lo acabado de señalar se ha de aplicar en el primer período impositivo en que exista cuota íntegra suficiente y con anterioridad a la aplicación de la deducción que por cada concepto se haya generado en el período impositivo en que se va a hacer efectiva, en todo o en parte, la aplicación de las deducciones pendientes.

Todo lo anterior no resulta de aplicación a la deducción por inversiones y otras actividades (en concreto, a la deducción regulada en el artículo 88 de la Norma Foral del IRPF), ya que esta deducción se aplica en los propios términos establecidos en dicho artículo.

De similar contenido disponen las normas forales de Álava y Gipuzkoa, si bien en estos territorios se hace constar el mismo dentro de determinados artículos.

2.11. Modalidades de unidad familiar.

Se realiza una nueva configuración de la unidad familiar. Así, se establece que constituyen unidad familiar las siguientes:

a. Unidad familiar A.

Esta unidad familiar es la formada por los cónyuges no separados legalmente, así como los miembros de la pareja de hecho y, si los hubiere:

- Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los progenitores o adoptantes, vivan independientes de estos.
- Los hijos mayores de edad que estén sujetos a curatela con facultades de representación, siempre y cuando esta sea ejercida por los progenitores o adoptantes.
- Los menores vinculados al contribuyente por razón de acogimiento permanente o guarda con fines de adopción formalizados ante la Entidad Pública con competencia en materia de protección de menores. Este supuesto constituye una novedad respecto a la legislación anterior.

b. Unidad familiar B.

Es la unidad familiar en la que solamente existe un progenitor, adoptante o acogedor, junto con los hijos y menores a que se ha hecho referencia en la unidad familiar A.

c. Unidad familiar C.

Es la unidad familiar formada por el contribuyente junto con los hijos y menores a que se ha hecho referencia en la unidad familiar A cuya custodia le haya sido atribuida por razón de violencia doméstica o de género.

En este caso no se tendrá en cuenta la dependencia económica a que se va a hacer referencia en la unidad familiar D.

d. Unidad familiar D.

En los casos de separación legal o cuando no exista vínculo matrimonial o pareja de hecho, así como en los casos de existencia de resolución judicial al efecto, será unidad familiar la formada por el progenitor, adoptante o acogedor y todos los hijos y menores a que se refiere la unidad familiar A que dependan económicamente de forma exclusiva de él o de ella.

Hay que resaltar que en esta unidad familiar se pide dependencia económica en exclusiva.

A estos efectos se presume, salvo prueba en contrario, que ambos progenitores, adoptantes o acogedores contribuyen al mantenimiento económico de los hijos y acogidos, lo cual determina que ninguno de ellos constituye unidad familiar a efectos del IRPF.

Igualmente se especifica que no se considerará prueba del mantenimiento económico exclusivo de un progenitor, adoptante o acogedor:

- La presentación de declaración del IRPF en la modalidad individual,

- la declaración jurada que presente uno de ellos manifestando que no participa en dicho mantenimiento económico,
- la retirada de la patria potestad a uno de ellos,
- la ausencia de convivencia de uno de ellos con el resto de los miembros de la familia o
- la concurrencia de deudas que impidan el sustento por una de las personas, de acuerdo con la legislación concursal.

En estos casos a que se refiere la unidad familiar D se estará a lo dispuesto por la autoridad judicial y deberá acreditarse la realidad y efectividad del referido mantenimiento económico exclusivo.

e. Normas comunes a las unidades familiares.

Por lo demás la normativa sigue señalando:

- que nadie puede formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo;
- que la determinación de los miembros de la unidad familiar se realiza atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año; y
- que en el caso de fallecimiento durante el año de algún miembro de la unidad familiar los restantes miembros de la misma pueden optar por la tributación conjunta, incluyendo en la autoliquidación las rentas del fallecido y, en su caso, las deducciones personales y familiares a que dé derecho el fallecido que haya formado parte de la unidad familiar, sin que el importe de las deducciones se reduzca proporcionalmente hasta dicha fecha. En este artículo Bizkaia también especifica que no se prorratea la reducción por tributación conjunta, referencia que Álava y Gipuzkoa contienen en el artículo 101.2, en el caso de Álava, y 100.2 en el caso de Gipuzkoa.

f. No prorrateo de la reducción por tributación conjunta.

En efecto, en estos artículos, Álava y Gipuzkoa señalan expresamente que “en el supuesto previsto en el párrafo anterior, el período impositivo finalizará, devengándose el Impuesto en la fecha del fallecimiento, sin perjuicio de lo dispuesto ... para los casos en que se opte por tributación conjunta, en cuyo caso, y a los solos efectos de optar por la tributación conjunta y aplicar la oportuna reducción, se considerará que el fallecimiento ha acaecido el 31 de diciembre”.

2.12. Opción por la tributación conjunta. Sólo Gipuzkoa.

Las personas integradas en una unidad familiar pueden optar, en cualquier período impositivo, por tributar de forma conjunta con arreglo a las normas generales del IRPF y a las disposiciones especiales establecidas para la tributación conjunta, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes del IRPF.

Tras lo anterior se señala que cuando los miembros de una unidad familiar residan en territorios distintos y opten por la tributación conjunta se aplicará la regla especial contenida en el artículo 2.1.a) de la Norma Foral del IRPF.

Esta regla la contienen Álava y Bizkaia al comienzo de la Norma Foral del IRPF.

2.13. Deducción por la participación de los trabajadores en la empresa. Sólo Bizkaia.

Se establece que los contribuyentes pueden aplicar una deducción del 10% con el límite anual máximo de 1.200 euros, si se trata de hombres, y del 15%, con el límite anual máximo de 1.800 euros si son mujeres, de las cantidades satisfechas en metálico en el período impositivo destinadas a la adquisición o suscripción de acciones o participaciones en la entidad, o en cualquier entidad del grupo, en la que prestan sus servicios como trabajadores.

Igualmente, los contribuyentes pueden deducir un 10% con el límite anual máximo de 6.000 euros, si se trata de hombres, y del 15%, con el límite anual máximo de 9.000 euros si son mujeres, de las cantidades satisfechas en metálico en el período impositivo provenientes de préstamos de Fondos constituidos por las Administraciones públicas vascas, que se destinen a la adquisición o suscripción de acciones o participaciones en la entidad, o en cualquier entidad del grupo, en la que prestan sus servicios como trabajadores.

3. Impuesto sobre Sociedades.

Las medidas que se comentan seguidamente producen efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2025.

3.1. Deducción por la implantación de medidas de conciliación de la vida personal, familiar y laboral.

Se trata de una nueva deducción cuyo objeto es la implantación de medidas de conciliación de la vida personal, familiar y laboral de los trabajadores.

a. Medidas de conciliación.

A estos efectos se consideran medidas de conciliación de la vida personal, familiar y laboral las siguientes:

- Medidas de flexibilización horaria.
- Establecimiento de la opción por la modalidad de jornada continua para aquellos puestos de trabajo que anteriormente se encontraban sujetos a la modalidad de jornada partida.
- Establecimiento o ampliación de la opción por la modalidad de teletrabajo.
- Inclusión de nuevos supuestos susceptibles de acogerse a reducción de jornada o excedencia.
- Puesta a disposición de los trabajadores, a través de su implantación, de forma directa o a través de terceros, de un servicio de guardería gratuito.
- Establecimiento de medidas que faciliten el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo.

b. Importe de la deducción.

El importe de la deducción se corresponderá con los siguientes porcentajes:

De la cuota líquida del contribuyente:	Momento a tener en cuenta:	Límite/euros:
5% 10% si se trata de microempresas o pequeñas empresas.	El período impositivo de implantación de un Plan de Conciliación que contenga alguna de las medidas señaladas.	2.500
15% 20% si se trata de microempresas o pequeñas empresas.	El primer período impositivo en el que al menos un tercio de la plantilla se encuentre acogida a alguna de las medidas señaladas.	7.500

c. Requisitos para la aplicación de la deducción.

Para la aplicación de esta deducción deben cumplirse los siguientes requisitos:

- Las nuevas medidas implantadas en materia de conciliación de la vida personal, familiar y laboral tienen que estar recogidas en el Plan de Conciliación del contribuyente.
- Las medidas deben superar los mínimos de obligado cumplimiento establecidos en el marco legal que resulte de aplicación.
- Las medidas de conciliación deben estar disponibles para todos los trabajadores susceptibles de su aplicación.
- El contribuyente debe presentar una declaración responsable sobre el cumplimiento de estos requisitos.

3.2. Deducción por creación de empleo de mujeres y menores de 36 años.

Se trata de un incentivo fiscal de nueva creación que permite aplicar una deducción del 35% del salario anual bruto, con el límite del importe del Salario Mínimo Interprofesional en el momento de la contratación.

Esta deducción se activa por cada persona contratada con contrato indefinido que sea mujer o menor de 36 años.

En el supuesto de que la contratación sea a tiempo parcial, la deducción y su límite se aplicará de forma proporcional a la jornada desempeñada respecto a la jornada completa.

Los requisitos que deben cumplirse para aplicar esta deducción son los siguientes:

- El salario del trabajador contratado en el momento de la contratación debe superar el importe del Salario Mínimo Interprofesional incrementado en un 10%.
- Además, en el período impositivo que finalice dentro de los 3 años siguientes a la finalización del período impositivo en que se formalizó el contrato, el salario del trabajador debe superar el Salario Mínimo Interprofesional incrementado en un 70%.
- Los requisitos anteriores, en el caso de trabajadores con contrato a tiempo parcial, serán proporcionales a la jornada desempeñada respecto de la jornada completa.

UNA REFORMA CON PERSPECTIVA SOCIAL: NUEVOS INCENTIVOS FISCALES PARA LA FAMILIA, LA CONCILIACIÓN Y LA IGUALDAD

- El número de trabajadores con contrato laboral indefinido existente a la finalización del período impositivo en que se produce la contratación no debe sufrir una reducción durante los períodos impositivos concluidos en los 3 años inmediatos siguientes y, además, ese número de trabajadores debe ser superior al existente al principio del período impositivo en que se generó la deducción.

El resto de la regulación de este incentivo fiscal coincide con la deducción por creación de empleo.

Fiscalidad de la UE (julio - diciembre 2025).

Luis Elizondo Lopetegi
Delegación de Euskadi para la UE

Sumario:

1. Introducción. 1.1. Trío de Presidencias polaca, danesa y chipriota. 1.2. Presidencia de Polonia: 1 julio – 31 diciembre 2025. 2. Fiscalidad directa. 2.1. Directiva realativa a las empresas en Europa: Marco para el impuesto sobre sociedades. 3. Grupo «Código de Conducta» sobre la fiscalidad de las empresas. 3.1. Código de Conducta de la UE. 3.2. Grupo «Código de Conducta». 3.3. Organización del trabajo. 3.4. Procesos de revisión de *Standstill* y *Rollback*. 3.5. Seguimiento de los efectos reales de las medidas individuales. 3.6. Lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas a efectos tributarios. 4. Impuesto sobre el valor añadido. 4.1. Normas del IVA sobre la incentivación de la ventanilla única para las importaciones. 4.2. Normas del IVA sobre la supresión del umbral de 150 EUR y sobre los depósitos aduaneros. 5. Impuestos especiales. 5.1. Revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía. 5.2. Mecanismo de ajuste en frontera del carbono. 5.3. Impuestos a los productos del tabaco. 6. Cooperación administrativa. 6.1. Protocolos modificados de los Acuerdos entre la UE y Suiza, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino. 6.2. Negociaciones con Noruega para un acuerdo de cooperación administrativa en materia de tributación directa. 7. Coordinación de las políticas fiscales (actividades no legislativas). 7.1. Racionalización y simplificación fiscal. 7.2. Conclusiones del Consejo sobre los incentivos fiscales para apoyar el Pacto Industrial Limpio. 7.3. Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios. 7.4. Negociaciones sobre la convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación. 7.5. Agresión de Rusia a Ucrania. 7.6. Otros desarrollos internacionales. 7.7. Migración motivada por razones fiscales de particulares. 7.8. Fiscalidad conductual. 8. Procedimientos de infracción. 8.1. Introducción. 8.2. Cartas de emplazamiento. 8.3. Dictámenes motivados. 8.4. Remisiones al Tribunal de Justicia. 9. Comisión Europea. 9.1. Programa de trabajo 2026. 9.2. Impuesto sobre los alimentos altamente procesados. 9.3. Estrategia de Alfabetización Financiera. 9.4. Nuevos recursos propios de la UE. 10. Tribunal de Justicia de la UE. 11. Noticias, eventos y publicaciones.

1. Introducción.

1.1. Trío de Presidencias polaca, danesa y chipriota.

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 polaca, danesa y chipriota, que ostentará el cargo desde el 1 de enero de 2025 hasta el 30 de junio de 2026.

Programa de trabajo de 18 meses del Consejo (1 de enero de 2025 - 30 de junio de 2026)¹

Introducción

Partiendo de la Agenda Estratégica 2024-2029, el trío de presidencias (Polonia, Dinamarca y Chipre) se compromete a liderar el trabajo del Consejo en este nuevo ciclo institucional, en un contexto de desafíos sin precedentes y presión geopolítica sobre la Unión Europea, en particular la guerra de agresión de Rusia contra Ucrania y la dramática situación en Oriente Medio, que afectan a múltiples políticas de la UE.

El trío iniciará los trabajos sobre el Marco Financiero Plurianual posterior a 2027, que deberá reflejar las prioridades de la agenda estratégica. Asimismo, se mantendrán los esfuerzos para fortalecer el diálogo con la sociedad civil y la ciudadanía, especialmente con la juventud, en coordinación con las instituciones de la UE.

Una Europa fuerte y segura

Acción exterior coherente e influyente

La UE debe adaptarse al nuevo contexto geopolítico multipolar, afirmar su papel como actor global y defender un sistema multilateral basado en normas y en la Carta de las Naciones Unidas. El trío priorizará la cooperación internacional y el fortalecimiento de asociaciones estratégicas, incluida la iniciativa Global Gateway.

La prioridad será mantener un apoyo político, económico, militar, energético, financiero y humanitario firme y duradero a Ucrania frente a la agresión rusa. También se trabajará en la reconstrucción de Ucrania, su resiliencia y capacidades de defensa, así como en sanciones y medidas contra su elusión.

Frente al conflicto en Gaza, se impulsará una respuesta europea coherente centrada en la ayuda humanitaria, la paz sostenible y la reconstrucción.

¹ <https://polish-presidency.consilium.europa.eu/en/programme/trio-programme/>

Seguridad y defensa

Se trabajará en mejorar la preparación ante desastres naturales, ciberataques, amenazas híbridas e interferencias extranjeras, así como en fortalecer la defensa y la industria militar europea (incluida en Ucrania), con apoyo del Banco Europeo de Inversiones.

Migración y fronteras

El trío impulsará una gestión migratoria eficaz, con aplicación del Pacto sobre Migración y Asilo, protección de las fronteras exteriores, retorno de migrantes irregulares y cooperación con países de origen y tránsito.

Ampliación y reformas internas

Se avanzará en las negociaciones de adhesión con base en el mérito y en paralelo se trabajará en reformas internas para preparar a la UE para futuras ampliaciones.

Una Europa próspera y competitiva**Competitividad e innovación**

El trío trabajará en reforzar la competitividad, sostenibilidad e independencia estratégica de la UE mediante inversiones en infraestructuras, tecnologías clave, innovación y digitalización.

El trío impulsará la labor en materia de aduanas y la lucha contra la evasión y la elusión fiscales.

Con el fin de movilizar la inversión pública y privada, el trío proseguirá sus esfuerzos para seguir desarrollando y profundizando la Unión de los Mercados de Capitales, en consonancia con las prioridades identificadas, y para completar la Unión Bancaria. La creación de unos Mercados de Capitales Europeos verdaderamente integrados sería fundamental para proporcionar a todas las empresas europeas acceso a una financiación más diversificada a costes más bajos y para movilizar la considerable inversión privada necesaria para afrontar los retos, en particular las transiciones ecológica y digital y las necesidades de la industria europea de defensa.

El trío también se esforzará por la aplicación eficaz del nuevo marco de gobernanza económica para garantizar la sostenibilidad fiscal de los Estados miembros y promover el crecimiento económico.

Transición ecológica y digital

La presidencia promoverá la implementación de los objetivos climáticos de 2030 y la preparación para los de 2040, la economía circular, la bioeconomía, la soberanía energética, y una transición digital segura y humana. También se fortalecerá la resiliencia cibernética y el liderazgo digital europeo, con foco en inteligencia artificial, conectividad, y datos.

Medio rural y sectores estratégicos

Se reforzarán la agricultura, la pesca y la acuicultura sostenibles, garantizando la seguridad alimentaria y los ingresos dignos para los productores.

Investigación y mejora regulatoria

Se potenciará la investigación, atracción de talento, e impulso a sectores como defensa, IA, biotecnología, salud y semiconductores. Se reducirá la carga burocrática para pymes y startups.

Dimensión social

Se promoverá la aplicación del Pilar Europeo de Derechos Sociales, la igualdad de género, la integración de colectivos vulnerables, el envejecimiento activo y el acceso a servicios sociales y vivienda asequible.

Salud

Se fomentará la Unión Europea de la Salud, el acceso equitativo a medicamentos, y la resiliencia de los sistemas sanitarios.

Una Europa libre y democrática**Valores y Estado de derecho**

El trío se centrará en la protección de los valores fundamentales de la UE (libertad, democracia, Estado de derecho, derechos humanos), el pluralismo informativo y la lucha contra la desinformación y el odio en línea.

También se trabajará contra la violencia de género, el racismo, y en favor de la cultura, la diversidad y el acceso efectivo a la justicia.

1.2. Presidencia de Polonia: 1 julio – 31 diciembre 2025.

Entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2025, Dinamarca asumió la presidencia del Consejo de la Unión Europea por octava vez en su historia.

Bajo el lema “Una Europa fuerte en un mundo cambiante”², la Presidencia danesa trabajó por una Europa segura, competitiva y verde.

La UE se enfrenta a un nuevo orden internacional marcado por la incertidumbre, la competencia estratégica y económica global, y un aumento de los conflictos. Por ello, la Unión debe ser capaz de actuar por derecho propio. Su fortaleza reside, entre otras cosas, en la unidad europea, una base económica sólida, democracias estables y sociedades socialmente equilibradas. Esa fortaleza debe seguir desarrollándose y utilizarse para promover y defender tanto los intereses europeos como el orden jurídico internacional.

La Presidencia danesa de la UE trabajó por una Unión fuerte y decidida, que asuma la responsabilidad de su propia seguridad y refuerce su competitividad. Esto exige que la UE pase de las palabras a los hechos y responda a los retos que enfrenta. La transición ecológica es esencial para construir una Europa más segura y competitiva.

² <https://danish-presidency.consilium.europa.eu/en/programme-for-the-danish-eu-presidency/programme-of-the-danish-eu-presidency/>

Programa específico en el ámbito de la fiscalidad

La Presidencia tenía como objetivo avanzar y concluir las negociaciones sobre la revisión de la Directiva de Fiscalidad de la Energía. La revisión pretendía alinear la tributación de los productos energéticos con las políticas energéticas y climáticas de la UE y fomentará el uso de fuentes de energía renovables. Como se verá más adelante, finalmente esta iniciativa quedó bloqueada.

La Presidencia danesa priorizó también las iniciativas para combatir la evasión y la elusión fiscal, con el fin de promover y garantizar una fiscalidad justa a nivel internacional. Esto incluyó actualizar la lista de la UE de jurisdicciones fiscales no cooperativas y seguir desarrollando las herramientas utilizadas por el Grupo del Código de Conducta para identificar prácticas de competencia fiscal perjudicial.

La Presidencia también apoyó un fortalecimiento continuo de la cooperación administrativa, incluido revisar o ampliar la Directiva sobre Cooperación Administrativa (DAC). Una revisión mejoraría las normas y procedimientos de intercambio de información entre autoridades fiscales y fomentaría la buena gobernanza dentro y fuera de la UE.

Para reforzar la competitividad europea, la Presidencia quiso respaldar la agenda de simplificación fiscal de la UE, con el objetivo de reducir cargas para empresas y administraciones. Trabajó para garantizar una buena gobernanza y la participación de los Estados miembros en la simplificación de las normas fiscales existentes y futuras.

Asimismo, la Presidencia dio prioridad a reforzar el Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono (CBAM), que pretende evitar la fuga de carbono y, de este modo, apoyar la transición ecológica y la competitividad europea.

La Presidencia también se preparó para apoyar una revisión de la Directiva de Fiscalidad del Tabaco, una vez presentada una propuesta por parte de la Comisión. Cualquier modificación debería orientarse a una mayor armonización de los gravámenes sobre el tabaco y a limitar los efectos negativos sobre la salud de niños y jóvenes.

La Presidencia danesa continuó trabajando en expedientes clave, centrándose en las prioridades acordadas. Más concretamente, durante su mandato, el Consejo:

- a) continuó los trabajos sobre la revisión de la Directiva sobre la Fiscalidad de la Energía;
- b) adoptó la Directiva sobre la incentivación de la ventanilla única para la importación;
- c) avanzó en la revisión de la Directiva sobre la Fiscalidad del Tabaco;
- d) aprobó las Conclusiones del Consejo sobre incentivos fiscales para apoyar el Pacto Industrial Limpio;
- e) adoptó las Decisiones del Consejo relativas a la firma y celebración de los protocolos modificativos de los acuerdos entre la UE y, respectivamente, Suiza, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino sobre el intercambio automático de información sobre cuentas financieras para mejorar el cumplimiento fiscal internacional;
- f) adoptó la Decisión del Consejo por la que se autoriza la apertura de negociaciones con Noruega para un acuerdo de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad directa y acordó las directrices de negociación.

El Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas) también prosiguió sus trabajos sobre los asuntos de su competencia, incluida la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos

fiscales, tal como se establece en su informe semestral³. La lista de la UE fue actualizada por última vez por el Consejo el 10 de octubre de 2025⁴.

A continuación, se ofrece información más detallada sobre temas y expedientes específicos.

2. Fiscalidad directa.

2.1. Directiva relativa a las empresas en Europa: Marco para el impuesto sobre sociedades

El 12 de septiembre de 2023, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo sobre las Empresas en Europa: Marco para el Impuesto sobre Sociedades (BEFIT, por sus siglas en inglés)⁵, cuyo objetivo principal es desarrollar un marco común del impuesto de sociedades para las grandes multinacionales en la UE. Tras la propuesta de BEFIT, la Comisión retiró sus propuestas sobre la Base Imponible Común (Consolidada) del Impuesto sobre Sociedades (BICIS/BICCIS), que habían estado sobre la mesa del Consejo desde 2016 y que quedaron en suspenso debido a las negociaciones globales iniciadas paralelamente sobre la solución de dos pilares (en el marco inclusivo del G20/OCDE sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios).

El trabajo preparatorio realizado hasta la fecha se resumió en los anteriores números de la revista Zergak. Bajo la Presidencia danesa, se decidió seguir centrándose en otras prioridades, como se menciona en la introducción de este informe, con el objetivo de seguir avanzando en el ámbito de la política y la legislación fiscales.

2.2. Protocolos modificados de los Acuerdos entre la UE y Suiza, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino.

Tras los debates en el Grupo de Trabajo de Alto Nivel iniciados en 2023⁶, el 17 de enero de 2024 la Comisión presentó al Consejo una recomendación de Decisión del Consejo para autorizar a la Comisión a iniciar negociaciones sobre la modificación de los cinco acuerdos relativos al intercambio automático de información sobre cuentas financieras para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias internacionales entre la UE y, respectivamente, Suiza, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino⁷.

El 21 de mayo de 2024, el Consejo adoptó la Decisión del Consejo por la que se autoriza la apertura de negociaciones sobre la modificación de los Acuerdos relativos al intercambio automático de información sobre cuentas financieras para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias internacionales entre la UE y Suiza, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino⁸ y acordó las directrices de negociación⁹. Se decidió incluir en las directrices de negociación una modificación del acuerdo con Suiza en relación con la asistencia para la recaudación de impuestos directos e indirectos. La Comisión inició las negociaciones, informó periódicamente al Consejo sobre los avances logrados en las mismas y, en el primer semestre de 2025, presentó el resultado de dichas negociaciones, concretamente los proyectos de protocolos modificativos con vistas a la rúbrica de los textos.

³ Doc. ST 16028/25 + ADD 1-8.

⁴ DOUE C, C/2025/5613, 17.10.2025.

⁵ Doc. ST 12965/23 + ADD 1-3.

⁶ Doc. ST 16411/23, pp. 17-18.

⁷ Doc. ST 5598/24 + ADD 1.

⁸ Doc. ST 9543/24, ST 9245/24.

⁹ Doc. ST 9245/24 ADD 1.

Bajo la Presidencia danesa, los días 10 y 17 de julio de 2025, la Comisión presentó las propuestas de Decisión del Consejo relativas a la firma¹⁰ y la celebración¹¹ de los protocolos modificativos de los acuerdos entre la UE y, respectivamente, Suiza, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino sobre el intercambio automático de información sobre cuentas financieras para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias internacionales. En el caso de Suiza, la propuesta de firma también abarca la aplicación provisional.

El objetivo principal de las propuestas de las Decisiones del Consejo mencionadas es garantizar que el intercambio automático de información financiera entre los Estados miembros de la UE y los cinco países respectivos se ajuste al Estándar Común de Información (CRS) actualizado, desarrollado por la OCDE, y continúe después del 1 de enero de 2026.

El 3 de septiembre de 2025, en la reunión del Grupo de Trabajo de Cuestiones Fiscales, las delegaciones respaldaron los textos transaccionales de la Presidencia sobre las Decisiones del Consejo relativas a la firma y la celebración, así como a los protocolos modificativos. En cuanto a la Decisión del Consejo relativa a la celebración del protocolo modificativo del acuerdo entre la UE y Suiza, las delegaciones también acordaron que esta Decisión del Consejo debería ir acompañada de una declaración del Consejo. Además, las delegaciones tomaron nota de la declaración de la Comisión sobre la misma decisión. El Grupo de Trabajo de Alto Nivel fue informado sobre la situación el 23 de septiembre de 2025.

Las Decisiones del Consejo relativas a la firma de los Protocolos modificativos de los Acuerdos entre la UE y, respectivamente, Suiza, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino fueron adoptadas por el Consejo (Ecofin) el 10 de octubre de 2025¹². Posteriormente, los protocolos modificativos de los acuerdos entre la UE y, respectivamente, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino¹³ se firmaron el 13 de octubre de 2025 y el protocolo modificativo del acuerdo entre la UE y Suiza¹⁴ se firmó el 20 de octubre de 2025.

Las Decisiones del Consejo relativas a la celebración de los Protocolos modificativos de los Acuerdos entre la UE y, respectivamente, Suiza, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino fueron adoptadas por el Consejo (CAE) el 21 de noviembre de 2025¹⁵. Las declaraciones del Consejo y de la Comisión relativas a Suiza se incluyeron en el acta del Consejo.

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

3.1. Código de Conducta de la UE.

El Código de Conducta de la UE (Fiscalidad de las Empresas¹⁶) es un instrumento de la UE que promueve la competencia fiscal leal, tanto dentro como fuera de la UE.

El Código de Conducta original fue acordado por los ministros de Hacienda en 1997 como instrumento intergubernamental no vinculante desde el punto de vista jurídico. Su finalidad principal era detectar y evaluar medidas fiscales preferentes (es decir, medidas que establecen un nivel de imposición más bajo que el aplicable con carácter general) que pudieran resultar perjudiciales.

¹⁰ Doc. 11510/25 + ADD 1, 11751/25 + ADD 1, 11750/25 + ADD 1, 11760/25 + ADD 1, 11763/25 + ADD 1.

¹¹ Doc. 11511/25, 11756/25, 11746/25, 11759/25, 11761/25.

¹² Doc. 11648/25, 11785/25, 11782/25, 11793/25, 11799/25.

¹³ Doc. 11786/25, 11783/25, 11796/25, 11800/25.

¹⁴ Doc. 11650/25.

¹⁵ Doc. 11651/25, 11788/25, 11781/25, 11791/25, 11797/25.

¹⁶ <https://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>

Más recientemente, el 8 de noviembre de 2022, el Consejo Ecofin aprobó una revisión del Código de Conducta, en la que se amplía el ámbito de aplicación del código para incluir no solo las medidas fiscales preferentes, sino también las denominadas «características fiscales de aplicación general», que generan oportunidades de doble desimposición o que conllevan el empleo doble o múltiple de ventajas fiscales.

El Código de Conducta revisado, que también establece un procedimiento para la evaluación de estas características, se aplica desde el 1 de enero de 2024 y abarca las características fiscales de aplicación general que se introduzcan después del 1 de enero de 2023.

En virtud del Código de Conducta, los Estados miembros de la UE se comprometen a dismantelar aquellas medidas fiscales vigentes que constituyan competencia fiscal perniciosa y a evitar introducir ese tipo de medidas en el futuro.

3.2. El Grupo «Código de Conducta».

Para evaluar las medidas fiscales que pueden entrar en el ámbito de aplicación del Código de Conducta, en 1998 se creó el Grupo «Código de Conducta» (en adelante COCG¹⁷, por sus siglas en inglés), formado por representantes de alto nivel de los Estados miembros y de la Comisión Europea. Lo preside un representante de un Estado miembro con un mandato de dos años y con la asistencia de la Secretaría General del Consejo (SGC). La actual presidenta electa del COCG es María José Garde, directora general de Fiscalidad del Ministerio de Hacienda de España.

Los Estados miembros también se han comprometido a promover la adopción de principios de buena gobernanza fiscal en terceros países y en territorios donde no se aplican los Tratados de la UE.

Para estimular un cambio positivo en la legislación y las prácticas fiscales fuera de la UE, el Consejo estableció en 2017 la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales. Los ministros de Hacienda de la UE revisan periódicamente la lista de la UE tras un examen exhaustivo de la aplicación de los compromisos asumidos por todas las jurisdicciones de terceros países que forman parte del proceso. El COCG, con la asistencia de la SGC, lleva a cabo trabajos técnicos, exámenes y evaluaciones de las jurisdicciones de terceros países sobre la base de los criterios de examen y del ámbito geográfico acordado para preparar las revisiones de la lista de la UE. Los servicios de la Comisión asisten al Grupo con los trabajos técnicos preparatorios que sean necesarios.

3.3. Organización del trabajo.

En el segundo semestre de 2025, el COCG continuó cumpliendo su mandato de conformidad con el paquete de trabajo plurianual acordado, el programa de trabajo y las directrices del Consejo Ecofin de 2025, en particular a partir del junio de 2025.

El COCG se reunió los días 22 de septiembre y 26 de noviembre de 2025, y el subgrupo se reunió los días 3 de julio, 9 de septiembre, 16 de octubre y 6 de noviembre de 2025.

En la reunión del COCG del 22 de septiembre de 2025, se nombró vicepresidentas a Dña. Tatiana König Mortensen (Dinamarca) y Dña. Irini Manti (Chipre).

¹⁷ COCG: Code of Conduct Group

3.4. Procesos de revisión de *Standstill* y *Rollback*.

ATENCIÓN A LAS NOTIFICACIONES EN EL MARCO DEL PROCEDIMIENTO *STANDSTILL*

El Grupo, a iniciativa de la Presidencia y basándose en una nota preparada por esta, intercambió opiniones sobre la mejora de los métodos de trabajo en relación con el procedimiento de notificación de regímenes preferenciales y podría considerar este tema en la evaluación de las directrices vigentes.

3.5. Seguimiento de los efectos reales de las medidas individuales.

Durante los últimos años, algunas de las medidas sujetas a examen se sometieron a seguimiento anual. De acuerdo con la práctica habitual, se espera que los Estados miembros afectados comuniquen al Grupo los datos pertinentes a finales de junio. En el segundo semestre de 2025, el Grupo analizó los efectos reales de las medidas individuales del ciclo de seguimiento de 2025 (con respecto a los datos disponibles hasta 2023). Nueve medidas se sometieron a seguimiento anual. El Grupo examinó siete de ellas y considerará las dos restantes en cuanto se disponga de datos.

El Grupo tomó las siguientes decisiones:

- a) En cuanto al régimen de deducción de intereses nacionales de Polonia (PL011)¹⁸, el Grupo respaldó la evaluación preliminar de que la medida no parece haber afectado de manera significativa la ubicación de la empresa en la UE y que el monitoreo debe terminar;
- b) En cuanto al Programa de Cumplimiento Cooperativo para grandes contribuyentes de Polonia (PL014)¹⁹, el Grupo respaldó la evaluación preliminar de que la medida no parece haber afectado de manera significativa la ubicación de la empresa en la UE para los años 2021-2024 y que el monitoreo debe continuar durante un año fiscal más;
- c) En cuanto al Programa de Cumplimiento Cooperativo (CCP)²⁰ de Italia, el Grupo respaldó la evaluación preliminar de que la medida no parece haber afectado de manera significativa la ubicación de la empresa en la UE para los años 2023-2024 y que el monitoreo debe continuar;
- d) En cuanto al régimen de desgravación fiscal para juegos digitales de Irlanda (IE017)²¹, no se pudo llegar a una conclusión significativa sobre los efectos reales de la medida y su impacto en la localización de la actividad empresarial entre los Estados miembros dada la naturaleza provisional de los datos y que el seguimiento debe continuar;
- e) En cuanto al régimen de deducción de intereses nacionales de Chipre (CY020)²², el Grupo apoyó la evaluación preliminar de que el seguimiento debe continuar y de que se invitó a las autoridades chipriotas a mejorar la recopilación de datos y a facilitar los datos pertinentes;
- f) En el caso de la reducción del impuesto sobre la renta para mantener o aumentar el régimen de capital propio (RO011)²³ de Rumanía, el Grupo apoyó la evaluación preliminar de que la medida no parece haber afectado de manera significativa la ubicación de la empresa en la UE durante los años 2021-2024 y que el seguimiento debería finalizar.

¹⁸ 16028/25 ADD 1.

¹⁹ 16028/25 ADD 2.

²⁰ 16028/25 ADD 3.

²¹ 16028/25 ADD 4.

²² 16028/25 ADD 5.

²³ 16028/25 ADD 6.

g) En el caso de la Zona Franca de Madeira – IV de Portugal (PT020)²⁴, el Grupo apoyó la evaluación preliminar de que la modificación objeto de seguimiento no parece haber afectado de manera significativa la ubicación de la empresa en la UE y que el seguimiento debería finalizar.

Otras líneas de trabajo

Normas de Rollback y protección de derechos adquiridos

Como seguimiento del Informe Especial n.º 27/2024 del Tribunal de Cuentas Europeo “Lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión del impuesto de sociedades”, el Grupo aprobó las Directrices sobre el desmantelamiento y la protección de los regímenes preferenciales perniciosos.

Próximos pasos en relación con los incentivos fiscales basados en el gasto (criterio 2)

El Grupo prosiguió el debate sobre la aplicación del requisito de nexo a los incentivos fiscales basados en el gasto en las Zonas Económicas Especiales (ZEE), con el fin de promover la competitividad en la Unión.

El Grupo examinó una propuesta conjunta de la Presidencia y la Comisión para unas directrices revisadas sobre el uso de incentivos fiscales basados en el gasto en las ZEE y concluyó que los debates a nivel técnico debían continuar.

Seguimiento de las actividades de alta movilidad en las ZEE de los Estados miembros

Tras el resultado del ejercicio de seguimiento del cumplimiento de las Directrices de 2017 sobre privilegios fiscales relacionados con las zonas económicas especiales (ZEE), el Grupo inició el examen específico sobre el desempeño de las actividades de alta movilidad en las ZEE de cinco Estados miembros.

El Grupo llegó a las siguientes conclusiones: (1) dar por finalizado el examen específico de tres medidas de ZEE españolas, tres italianas, una polaca y una húngara; (2) continuar el examen específico del régimen de ZEE polaco; y (3) invitar a Lituania a proporcionar los datos pertinentes para los años fiscales (2022 y 2023) para considerar si se debe terminar el monitoreo de su ZEE²⁵.

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

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

En sus conclusiones del 20 de junio de 2025²⁶, el Consejo ECOFIN reconoció el impacto positivo del Código de Conducta y los esfuerzos del Grupo para mitigar las prácticas fiscales perniciosas, contribuyendo a la reducción de los regímenes fiscales preferenciales tanto dentro de la UE como a nivel mundial. El Consejo acogió con satisfacción los avances logrados por el Grupo del Código de Conducta en la revisión de la lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas en febrero de 2025 y alentó al Grupo a mantener un diálogo eficaz con las jurisdicciones, el seguimiento y la evaluación, para apoyar su cumplimiento de los criterios de inclusión en la lista de la UE y el cumplimiento de sus compromisos dentro del plazo acordado.

El Consejo valoró positivamente la revisión de la lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas en febrero de 2025 e invitó al Grupo a proseguir el diálogo eficaz con las jurisdicciones para que

²⁴ 16028/25 ADD 7.

²⁵ 14674/22 ADD 10 REV 1.

²⁶ 10627/25.

sigan cumpliendo sus respectivos compromisos y los criterios de inclusión en la lista de la UE, de conformidad con los plazos acordados del Anexo II.

El Consejo reconoció la continua consideración por parte del Grupo del posible impacto de la metodología revisada del Foro sobre Prácticas Tributarias Perjudiciales (FHTP, por sus siglas en inglés) en las revisiones del régimen conforme al criterio 2.1, así como de los cambios en la frecuencia del monitoreo del FHTP para el criterio 2.2, y reconoció el monitoreo continuo del Grupo de jurisdicciones sin impuestos o con impuestos nominales para la implementación efectiva de los requisitos de sustancia económica para las compañías y otras entidades que caen dentro del alcance del criterio 2.2. El Consejo también reconoció la decisión del Grupo de supervisar la presencia de entidades matrices últimas residentes de empresas multinacionales que superen el umbral de información del Informe País por País en las jurisdicciones pertinentes, que anteriormente estaban exentas o fuera del ámbito de aplicación del criterio 3.2 y que recibieron recomendaciones generales del Marco Inclusivo BEPS en el último informe de revisión por pares sobre el Informe País por País publicado el 23 de septiembre de 2025.

El Consejo instó al Grupo a continuar trabajando en los indicadores de selección adecuados para futuras modificaciones del ámbito geográfico de la lista de la UE, y a continuar trabajando para incorporar la titularidad real como cuarto criterio de transparencia.

El COCG continuó las interacciones y el diálogo con las jurisdicciones pertinentes para evaluar los avances recientes y el cumplimiento de sus compromisos, con vistas a la actualización periódica de la lista de la UE.

La preparación de la última revisión de la lista tuvo lugar en la reunión del subgrupo celebrada los días 3 de julio y 9 de septiembre de 2025 y se finalizó en la reunión del Grupo celebrada el 22 de septiembre de 2025. La lista actualizada de la UE de jurisdicciones no cooperativas fue aprobada por el Consejo el 10 de octubre de 2025¹⁷ y publicada en el Diario Oficial el 17 de octubre de 2025²⁷.

No se han realizado cambios en la lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas a efectos fiscales (Anexo I) en la actualización de octubre de 2025. El Anexo I incluye 11 jurisdicciones: Samoa Americana, Anguila, Fiyi, Guam, Palaos, Panamá, Federación de Rusia, Samoa, Trinidad y Tobago, Islas Vírgenes Estadounidenses y Vanuatu.

Trinidad y Tobago cumplió dos criterios (intercambio de información previa solicitud e informes país por país), dejando pendiente solo un criterio de inclusión (el intercambio automático de información sobre cuentas financieras).

Se han producido avances positivos en el cumplimiento de los compromisos (Anexo II de las conclusiones pertinentes). Se añadieron nuevos compromisos: para Groenlandia, Jordania y Marruecos, con respecto al criterio 3.2 sobre la presentación de informes país por país; para Jordania y Montenegro, con respecto al criterio 1.1 sobre el intercambio automático de información; y para las Islas Vírgenes Británicas y Montenegro, con respecto al criterio 1.2 sobre el intercambio de información previa solicitud. Vietnam cumplió su compromiso con el criterio 3.2 y fue eliminado del Anexo II.

Turquía permanece en el Anexo II para el criterio 1.1 (intercambio automático de información), ya que aún no cumple plenamente los compromisos establecidos en 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, 17 de octubre de 2023, 20 de febrero de 2024, 8 de octubre de 2024, 18 de febrero de 2025 y 10 de octubre de 2025. Se espera que Turquía inicie o continúe el trabajo técnico sobre el intercambio efectivo de datos con todos los Estados miembros para cumplir las normas internacionales

²⁷ DOUE C 2025/5613, 17.10.2025, páginas 1-5.

acordadas y cumplir plenamente los requisitos mencionados en las conclusiones del Consejo (ECOFIN) mencionadas anteriormente.

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

Visión general

A octubre de 2025, el Grupo seguía supervisando la implementación de un total de 15 compromisos²⁸ asumidos a alto nivel político por 15 jurisdicciones²⁹. Estos compromisos se recogen en el Anexo II de las conclusiones del Consejo:

Criterio	Número de jurisdicciones comprometidas
1.1	3
1.2	5
2.1	2
3.2	5

Los compromisos pendientes sobre el intercambio automático de información, el intercambio de información previa solicitud y la aplicación de las normas mínimas del informe país por país se detallan en las secciones dedicadas a los criterios 1.1, 1.2 y 3.2, respectivamente, y en las entradas correspondientes a las jurisdicciones enumeradas en el Anexo I.

Además, dos jurisdicciones aún deben dismantelar dos regímenes fiscales perniciosos en virtud del criterio 2.1³⁰. Puede encontrarse un resumen detallado en la recopilación³¹ de regímenes y medidas preferenciales examinados por el COCG en virtud de los criterios 2.1 y 2.2.

Diálogo político y procedimental

La Presidenta del COCG continuó manteniendo diálogos políticos y procedimentales con las organizaciones internacionales y jurisdicciones pertinentes, cuando fue necesario.

La Presidenta recibió varias cartas de jurisdicciones y también mantuvo reuniones presenciales y videoconferencias de alto nivel político con varias de ellas. Se mantuvo informadas a las delegaciones sobre estas interacciones, y el Grupo aprobó 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 Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras (AEOI, por sus siglas en inglés)

El informe de revisión por pares del Foro Global de 2024 sobre el AEOI incluyó por primera vez las revisiones por pares de Jordania y Montenegro. Ambas revisiones por pares contienen determinaciones legales negativas ("No vigentes") sobre los requisitos fundamentales del marco legal del AEOI. Por lo tanto, el Grupo decidió solicitar a Jordania y Montenegro que se comprometieran políticamente a abordar las deficiencias identificadas y a lograr determinaciones legales positivas en el informe de revisión por pares del Foro Global sobre el AEOI de 2026. Montenegro respondió en febrero de 2025

²⁸ Esta cifra suma el número de compromisos por jurisdicciones bajo cada criterio (ver tabla).

²⁹ Anguila, Antigua y Barbuda, Belice, Islas Vírgenes Británicas, Brunei Darussalam, Groenlandia, Eswatini, Jordania, Montenegro, Marruecos, Panamá, Seychelles, Turquía, Vanuatu, Vietnam.

³⁰ "Las "zonas económicas especiales" de Eswatini y el "régimen de exención de ingresos perjudiciales de fuente extranjera" de Brunei Darussalam.

³¹ 6430/23.

con dicho compromiso. En mayo de 2025, el COCG recibió un compromiso político de alto nivel de Jordania.

Los compromisos asumidos por las jurisdicciones se reflejaron en la actualización de la lista de la UE de octubre de 2025.

Criterio 1.2: revisiones por pares del Foro Global con respecto al estándar sobre Intercambio de Información previa Solicitud)

En la revisión por pares del Foro Global sobre el intercambio de información previa solicitud (EOIR, por sus siglas en inglés), publicada el 21 de noviembre de 2024, Montenegro recibió la calificación de "Parcialmente Cumplido" en el EOIR, lo cual no es suficiente para ser considerado Cumplidor del criterio 1.2. Por lo tanto, el Grupo decidió solicitar a Montenegro que se comprometiera, a un alto nivel político, a solicitar y obtener del Foro Global una revisión exhaustiva del EOIR en un plazo de 18 meses, con el objetivo de lograr una calificación general positiva ("Mayormente Cumplido" o "Cumplido"). Montenegro respondió en febrero de 2025 con un compromiso político de alto nivel.

El 18 de marzo de 2025, el Foro Global publicó su Revisión Suplementaria de las Islas Vírgenes Británicas, concluyendo que el país sigue siendo, en general, "Parcialmente Cumplidor" con el estándar EOIR. Para cumplir con el criterio 1.2, las jurisdicciones necesitan una calificación general positiva en el EOIR ("Mayormente Cumplido" o "Cumplido") por parte del Foro Global. Con el fin de garantizar la igualdad de condiciones para las jurisdicciones a las que no se les ha solicitado previamente un compromiso, y considerando los avances tangibles de las Islas Vírgenes Británicas, el Grupo decidió solicitar a estas últimas que se comprometieran a cumplir los pasos necesarios para solicitar y obtener, en un plazo de 18 meses a partir del compromiso, una «revisión exhaustiva» por parte del Foro Global para mejorar su calificación general en la EOIR a, al menos, «Cumplimiento general» a su debido tiempo. En agosto de 2025, las Islas Vírgenes Británicas asumieron dicho compromiso a un alto nivel político.

Los compromisos asumidos por las jurisdicciones se reflejaron en la actualización de la lista de la UE de octubre de 2025.

Nuevo criterio 1.4 sobre información sobre la titularidad real

En sus conclusiones del 20 de junio de 2025, el Consejo ECOFIN instó al Grupo a continuar los trabajos para incorporar la titularidad real como cuarto criterio de transparencia. En la reunión del 22 de septiembre de 2025, el Grupo consideró el camino a seguir en relación con el futuro criterio, basándose en la nota preparada por la Presidencia. El Grupo reconoció la importancia de la transparencia en materia de titularidad real. Sin embargo, no se han identificado soluciones viables en esta fase. Se acordó que el Grupo revisaría periódicamente la evolución internacional y volvería a tratar el asunto posteriormente. También se acordó que la Comisión realizaría un análisis de las jurisdicciones incluidas en la lista de la UE en relación con la existencia de registros de titularidad real y el acceso a dichos registros. La Comisión presentó sus conclusiones en la reunión del Grupo del 26 de noviembre de 2025 y se acordó que los servicios de la Comisión se mantendrían al tanto de la evolución en las jurisdicciones incluidas en la lista de la UE a su debido 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 (CbCR³², por sus siglas en inglés), 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 y evaluaciones adicionales de las relaciones bilaterales de intercambio de CbCR con los Estados miembros de la UE. Se solicitó a once jurisdicciones con deficiencias identificadas en CbCR que asumiesen compromisos para abordar estas deficiencias a tiempo para que se reflejasen 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, a las Islas Vírgenes Británicas y a Túnez 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 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 (Entidad matriz última) residentes de grupos de empresas multinacionales con ingresos de grupo consolidado por encima del umbral de presentación de informes CbCR.

El 24 de abril de 2024 el subgrupo fue informado sobre las respuestas proporcionadas por las 18 jurisdicciones, las cuales recibieron cartas informativas sobre la futura aplicación del criterio 3.2.

³² Country by Country Report

Tras la publicación de las revisiones por pares del Marco Inclusivo sobre informes CbCR en septiembre de 2024, el Grupo hizo balance de los resultados de las revisiones por pares para jurisdicciones que se han adherido al Marco Inclusivo BEPS a partir del 1 de enero de 2018. El Grupo también evaluó el estado de las relaciones bilaterales de intercambio para CbCR de estas jurisdicciones con los Estados miembros de la UE y la presencia de entidades matrices últimas residentes de grupos multinacionales por encima del umbral de declaración de 750 millones de euros en ellas.

Sobre esta base, el COCG decidió el 20 de noviembre de 2024 solicitar compromisos sobre el criterio 3.2 a las jurisdicciones con una o más recomendaciones generales pendientes en el informe del Marco Inclusivo de 2024 y una o más entidades matrices últimas residentes en 2022 o 2023. Se solicitó a las jurisdicciones de esta categoría que aún no han activado las relaciones para el intercambio de información por país con todos los Estados miembros de la UE que se comprometieran a abordar también esta cuestión. Los compromisos se registraron en el Anexo II en la actualización de la lista de la UE en octubre de 2025. Las deficiencias deberían subsanarse a tiempo para que se reflejen en el informe de revisión por pares del Marco Inclusivo de 2026 sobre información por país.

Además, el COCG decidió iniciar el seguimiento anual, a partir de 2025, de todas las jurisdicciones del Marco Inclusivo a las que aún no se les ha solicitado compromisos con respecto al criterio 3.2 por parte del COCG debido a su falta de pertinencia o a su renuncia al proceso de revisión por pares en 2024 o en años anteriores, con el fin de comprobar si las exenciones concedidas previamente siguen estando justificadas.

En su reunión del 30 de abril de 2025, el Grupo apoyó el seguimiento de la existencia de entidades matrices últimas incluidas en el ámbito de aplicación en las jurisdicciones miembros del Marco Inclusivo BEPS previamente exentas del criterio 3.2 por el COCG y acordó enviar cartas informativas a las jurisdicciones de este grupo que hayan recibido recomendaciones durante el proceso de revisión por pares de la Acción 13 del Marco Inclusivo. Se solicitó información a diecisiete jurisdicciones con una o más recomendaciones generales del Marco Inclusivo BEPS en 2024 y que no habían activado los intercambios de información por país con los Estados miembros de la UE sobre las empresas multinacionales residentes que cubrieron el umbral de información por país en 2024.

En la reunión del 16 de octubre de 2025, el subgrupo examinó la situación actual de las jurisdicciones miembros del Marco Inclusivo BEPS y acordó enviar sin demora una carta a Vietnam solicitando un compromiso con respecto al criterio 3.2, que se registraría en la actualización de la lista de la UE en febrero de 2026, teniendo en cuenta las recomendaciones generales dirigidas a Vietnam en la última revisión por pares del Marco Inclusivo BEPS sobre información por país, publicada el 23 de septiembre de 2025, y la presencia de empresas multinacionales residentes que superaban el umbral de información por país en Vietnam en 2024. El subgrupo también decidió enviar cartas a Fiyi y Kuwait a su debido tiempo solicitando información sobre la presencia de entidades matrices últimas de empresas multinacionales que superaban el umbral de información país por país en estas jurisdicciones en 2025.

4. Impuesto sobre el valor añadido.

4.1. Normas del IVA sobre la incentivación de la ventanilla única para las importaciones.

El 17 de mayo de 2023, la Comisión publicó un paquete de propuestas en el marco de una reforma amplia y general de la unión aduanera, acompañado de una Comunicación titulada: «Reforma aduanera: impulsar la unión aduanera a un nuevo nivel»³³. Dicho paquete incluía también una propuesta relativa al impuesto sobre el valor añadido, en particular 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 relativas a los sujetos pasivos que facilitan las ventas a distancia de bienes importados y a la aplicación del régimen especial para las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países y los regímenes especiales de declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones («Directiva sobre ventas a distancia de bienes importados y liquidación del IVA sobre las importaciones»)³⁴.

En 2024, se añadieron a la propuesta varias disposiciones para incentivar el uso de la ventanilla única para las importaciones (IOSS³⁵, por sus siglas en inglés), tras el fracaso de la propuesta de hacerlo obligatorio en el marco del paquete del IVA en la Era Digital. Bajo la Presidencia polaca, se decidió tratar estas disposiciones adicionales por separado, y en mayo de 2025, el Consejo alcanzó una orientación general al respecto.³⁶

Tras consultar al Parlamento Europeo y la revisión jurídica y lingüística del texto, el Consejo adoptó la Directiva en su sesión del 18 de julio de 2025. La Directiva se publicó en el Diario Oficial el 25 de julio de 2025.³⁷

4.2. Normas del IVA sobre la supresión del umbral de 150 EUR y sobre los depósitos aduaneros.

Uno de los objetivos de la reforma aduanera es eliminar la exención aduanera para mercancías con un valor de hasta 150 EUR. Actualmente, este umbral de 150 EUR también existe para la aplicación de la disposición sobre proveedores considerados de la Directiva del IVA, así como para el uso de la IOSS del IVA: su aplicación se limita a las ventas a distancia de mercancías importadas que no superen los 150 EUR. La propuesta sobre el IVA incluida en el paquete pretende eliminar este umbral también a efectos de la IOSS, para armonizar las normas aduaneras y del IVA en relación con el comercio electrónico. La propuesta sobre el IVA no está incluida en la Directiva adoptada por el Consejo el 18 de julio de 2025 sobre la incentivación de la IOSS.

Durante las negociaciones sobre esta propuesta de IVA bajo las Presidencias belga y húngara, se sugirió insertar en el texto una disposición para ampliar la definición de «ventas a distancia de mercancías importadas de terceros territorios o terceros países» a las entregas desde depósitos aduaneros, en vista de los posibles beneficios para el control aduanero. Una disposición paralela que crea depósitos aduaneros especiales para las ventas a distancia también se incluyó en el texto del mandato del Consejo para las negociaciones con el Parlamento Europeo sobre la reforma del Código Aduanero de la Unión (CAU).

³³ ST 9622/23.

³⁴ ST 9638/23.

³⁵ IOSS: *Import One Stop Shop*

³⁶ Para más información, véase el número 69 de la Revista Zergak.

³⁷ DOUE L 2025/1539, 25.7.2025.

La Presidencia danesa organizó una reunión del Grupo de Trabajo de Cuestiones Fiscales el 11 de septiembre de 2025 para intercambiar puntos de vista sobre el texto de las disposiciones pertinentes. Durante el debate, varias delegaciones expresaron su preocupación por la solidez de la IOSS, que, tras la abolición del umbral de 150 EUR, se vería afectada por mercancías importadas de mayor valor y un mayor margen de fraude. Asimismo, muchas delegaciones expresaron sus dudas sobre la interacción de las disposiciones del IVA con ciertas disposiciones del texto del mandato del Consejo sobre el CAU.

Ante la dificultad de ofrecer respuestas concluyentes antes de que concluyeran las negociaciones tripartitas sobre el paquete del CAU, la Presidencia decidió que era mejor esperar al resultado de las mismas antes de retomar el debate sobre el texto.

4.3. Certificado de exención del IVA en formato digital.

El 8 de julio de 2024, la Comisión publicó dos propuestas con objeto de sustituir el actual certificado de exención del IVA en papel por un certificado de exención del IVA en formato digital:

- una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al certificado de exención del impuesto sobre el valor añadido en formato digital 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 al certificado de exención del impuesto sobre el valor añadido en formato digital.

La propuesta de modificación de la Directiva sobre el IVA crea las condiciones jurídicas para el desarrollo del certificado en formato digital por parte de la Comisión mediante medidas de ejecución, mientras que la propuesta de modificación del Reglamento de Ejecución prevé el uso alternativo de certificados tanto en papel como digitales durante una fase transitoria.

El 10 de diciembre de 2024, el Consejo ECOFIN alcanzó un acuerdo político sobre el paquete y, el 18 de febrero de 2025, el Consejo lo adoptó formalmente³⁸. Los actos jurídicos se publicaron en el Diario Oficial el 28 de febrero de 2025³⁹.

5. Impuestos especiales.

5.1. 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)⁴⁰ (en lo sucesivo, «propuesta de DFE»).

La propuesta de DFE forma parte del paquete de medidas «Objetivo 55»⁴¹, 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

³⁸ ST 5431/25.

³⁹ DO L, 2025/425, 28.2.2025, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2025/425/oj>; DO L, 2025/428, 28.2.2025, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2025/428/oj.

⁴⁰ ST 10872/21.

⁴¹ ST 10849/21.

2050. El paquete consta de un conjunto de propuestas interrelacionadas, todas ellas orientadas hacia el mismo objetivo: garantizar una transición justa, competitiva y ecológica de aquí a 2030 y más allá.

La propuesta de DFE persigue los siguientes objetivos:

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

El 17 de junio de 2022, el Consejo (Ecofin) tomó nota del informe de situación de la Presidencia relativo a la propuesta de Directiva sobre Fiscalidad de la Energía. El 6 de diciembre de 2022, el Consejo (Ecofin) mantuvo un debate de orientación⁴² sobre dicha propuesta y proporcionó una orientación⁴³ 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, ha proseguido el análisis técnico.

A partir de los avances realizados por las Presidencias anteriores, y ya bajo la Presidencia danesa, el 9 de julio de 2025, el Coreper encargó al nivel técnico que finalizara el texto transaccional a la luz de las orientaciones recibidas y que informara, de ser necesario, con vistas a alcanzar un acuerdo en el Consejo ECOFIN en noviembre de 2025. Sobre esta base y aprovechando los avances logrados durante las presidencias anteriores, el expediente se analizó en las reuniones del Grupo de Trabajo sobre Cuestiones Fiscales (WPTQ) de los días 5 y 26 de septiembre y 14 de octubre, así como en el Grupo de Trabajo de Alto Nivel (HLWP) del 3 de noviembre de 2025. La Presidencia se comprometió a hacer todo lo posible para encontrar soluciones a las cuestiones pendientes y facilitar un acuerdo sobre este expediente ETD. El 13 de noviembre de 2025, el Consejo ECOFIN celebró un debate de orientación sobre este expediente⁴⁴, en el que se puso de manifiesto que las opiniones de los Estados miembros seguían siendo divergentes.

Los ministros de finanzas no lograron ponerse de acuerdo: después de cuatro años de negociaciones, la revisión volvió a quedar bloqueada.

Puntos principales de desacuerdo:

1. Impuesto mínimo sobre el gas natural. Varios países (Bulgaria, Chequia, Italia, Polonia y España) rechazaron los tipos mínimos propuestos porque consideran que serían demasiado altos y afectarían negativamente a la competitividad económica y la asequibilidad de la energía para hogares y empresas
2. Ambición climática insuficiente. Otros países (como Estonia, Francia y Eslovenia) criticaron el texto por haberse “rebajado” demasiado. Piden reglas más estrictas para impulsar la descarbonización y alinear la fiscalidad con los objetivos climáticos de la UE.

⁴² ST 9874/22.

⁴³ ST 14736/22.

⁴⁴ Doc. 14443/25, 14451/25.

3. Exenciones y sectores sensibles. Persisten desacuerdos sobre exenciones fiscales para la aviación y el transporte marítimo, el mecanismo de indexación para ajustar impuestos en el tiempo y la flexibilidad para adaptarse a realidades nacionales. Países como Austria, Grecia y Malta expresaron reservas o rechazo en estos puntos.

4. Impacto social y competitividad. Grecia, Italia, Malta y España reclaman mayor flexibilidad para evitar la pérdida de competitividad, e impactos sociales negativos (por ejemplo, precios de la energía).

Postura de la Comisión y la Presidencia:

El Comisario Europeo de Clima, Wopke Hoekstra, insistió en que la fiscalidad energética debe apoyar la transición verde. La Presidencia danesa admitió la dificultad del consenso y presentó una propuesta de compromiso, incluyendo periodos transitorios más largos y tipos reducidos para ciertos combustibles (gas y GLP). Lituania y Eslovaquia apoyaron esta aproximación “equilibrada”.

Conclusión:

No se alcanzó un acuerdo político. El tema sigue siendo muy complejo porque implica equilibrar: los objetivos climáticos de la UE y la realidad económica y la diversidad fiscal de los Estados miembros.

De momento la iniciativa queda bloqueada, y no se volverá a tratar en un futuro próximo.

5.2. Mecanismo de ajuste en frontera del carbono.

El mecanismo de ajuste en frontera del carbono de la UE (CBAM, por sus siglas en inglés) es la herramienta de la UE para igualar el precio del carbono pagado por los productos de la UE que operan bajo el sistema de comercio de derechos de emisión (RCDE) con el de los bienes importados, y para fomentar una mayor ambición climática en países no pertenecientes a la UE. El 18 de junio de 2025, El Parlamento y el Consejo acordaron cambios al CBAM. Estos cambios forman parte del paquete de simplificación «Ómnibus I», presentado el 26 de febrero de 2025, cuyo objetivo es simplificar la legislación vigente en materia de sostenibilidad e inversión.

Los legisladores apoyaron un nuevo umbral de masa de *minimis*, según el cual las importaciones de hasta 50 toneladas por importador al año no estarán sujetas a las normas del CBAM. Este umbral sustituye al actual, que exime a los bienes de valor insignificante. El nuevo umbral exime a la gran mayoría (90 %) de los importadores (principalmente pequeñas y medianas empresas y particulares) que importan solo pequeñas cantidades de bienes del CBAM. La ambición climática del mecanismo se mantiene inalterada, ya que el 99 % de las emisiones totales de CO₂ procedentes de las importaciones de hierro, acero, aluminio, cemento y fertilizantes seguirá estando cubierto por el CBAM. Los legisladores incluyeron salvaguardias para garantizar esta cifra y evitar la elusión de las normas.

Los legisladores también acordaron cambios para simplificar las importaciones cubiertas por el CBAM, como el proceso de autorización, el cálculo de emisiones y las normas de verificación, así como la responsabilidad financiera de los declarantes autorizados del CBAM, a la vez que se refuerzan las disposiciones contra abusos.

Tras el acuerdo, el ponente Antonio Decaro (S&D, Italia) declaró: «El CBAM está diseñado para prevenir la fuga de carbono y proteger las industrias europeas del cemento, el hierro, el acero, el aluminio, los fertilizantes, la electricidad y el hidrógeno. Hemos respondido a las peticiones de las empresas para simplificar y agilizar el proceso y hemos eximido al 90 % de los importadores de productos del CBAM para facilitar la competitividad y el crecimiento de nuestras empresas. Dado que el CBAM seguirá cubriendo el 99 % de las emisiones totales de CO₂, hemos mantenido las ambiciones ambientales de

la UE y seguimos plenamente comprometidos con una transición justa y con el logro de la neutralidad climática para 2050».

Próximos pasos

El acuerdo de aún debe ser refrendado por el Parlamento y el Consejo. Entrará en vigor tres días después de su publicación en el Diario Oficial de la UE.

A principios de 2026, la Comisión evaluará la posibilidad de ampliar el alcance del mecanismo de ajuste en frontera del carbono a otros sectores del RCDE y cómo ayudar a los exportadores de productos del RCDE en riesgo de fuga de carbono.

5.3. Impuestos a los productos del tabaco.

El 16 de julio de 2025, la Comisión presentó al Consejo una propuesta de Directiva del Consejo relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial aplicado al tabaco y a los productos relacionados con el tabaco⁴⁵ (refundición).

El objetivo de la propuesta es modernizar y armonizar el sistema de impuestos especiales, incluido el tabaco crudo y los productos relacionados con el tabaco, alineando la política fiscal con la dinámica actual del mercado y los objetivos de salud pública, y mejorar tanto la coherencia de las normas del mercado interior como la eficacia de las medidas de control.

El 10 de octubre de 2025, el Consejo (ECOFIN) celebró un debate de orientación sobre la propuesta. Los ministros acogieron favorablemente la propuesta, en general, y en particular la ampliación del ámbito de aplicación de la directiva para incluir nuevos productos. Los ministros reconocieron el objetivo de actualizar y armonizar la tributación del tabaco y los productos relacionados con el tabaco en el mercado interior, y varios coincidieron en que la tributación es una medida importante para reducir la prevalencia del tabaquismo y contribuir a los objetivos de salud pública. Sin embargo, al mismo tiempo, varios Estados miembros manifestaron serias preocupaciones sobre la magnitud del aumento propuesto de los tipos mínimos del impuesto especial sobre el tabaco, la insuficiencia de los períodos transitorios y el mecanismo de ajuste periódico de dichos tipos, que están parcialmente vinculados a la inflación y la paridad del poder adquisitivo.

La propuesta y su evaluación de impacto se presentaron en el Grupo de Trabajo de Cuestiones Fiscales el 17 de septiembre de 2025. El examen artículo por artículo del texto se realizó bajo la dirección de la Presidencia danesa en las reuniones de los días 17 de octubre y 18 de noviembre de 2025. En la reunión del 18 de noviembre de 2025, los debates técnicos de la propuesta comenzaron con el examen de dos notas de la Presidencia sobre el artículo 32 de la directiva horizontal y la estructura de los tipos. Sobre esta base, la Presidencia danesa preparó un primer texto transaccional para su consideración en la reunión del Grupo de Trabajo del 4 de diciembre de 2025.

⁴⁵ Doc. 11725/25+ADD 1-4.

6. Cooperación administrativa.

6.1. Protocolos modificados de los Acuerdos entre la UE y Suiza, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino.

Tras los debates en el Grupo de Trabajo de Alto Nivel iniciados en 2023⁴⁶, el 17 de enero de 2024 la Comisión presentó al Consejo una recomendación de Decisión del Consejo para autorizar a la Comisión a iniciar negociaciones sobre la modificación de los cinco acuerdos relativos al intercambio automático de información sobre cuentas financieras para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias internacionales entre la UE y, respectivamente, Suiza, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino⁴⁷.

El 21 de mayo de 2024, el Consejo adoptó la Decisión del Consejo por la que se autoriza la apertura de negociaciones sobre la modificación de los Acuerdos relativos al intercambio automático de información sobre cuentas financieras para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias internacionales entre la UE y Suiza, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino⁴⁸ y acordó las directrices de negociación⁴⁹. Se decidió incluir en las directrices de negociación una modificación del acuerdo con Suiza en relación con la asistencia para la recaudación de impuestos directos e indirectos. La Comisión inició las negociaciones, informó periódicamente al Consejo sobre los avances logrados en las mismas y, en el primer semestre de 2025, presentó el resultado de dichas negociaciones, concretamente los proyectos de protocolos modificativos con vistas a la rúbrica de los textos.

Bajo la Presidencia danesa, los días 10 y 17 de julio de 2025, la Comisión presentó las propuestas de Decisión del Consejo relativas a la firma⁵⁰ y la celebración⁵¹ de los protocolos modificativos de los acuerdos entre la UE y, respectivamente, Suiza, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino sobre el intercambio automático de información sobre cuentas financieras para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias internacionales. En el caso de Suiza, la propuesta de firma también abarca la aplicación provisional.

El objetivo principal de las propuestas de las Decisiones del Consejo mencionadas es garantizar que el intercambio automático de información financiera entre los Estados miembros de la UE y los cinco países respectivos se ajuste al Estándar Común de Información (CRS) actualizado, desarrollado por la OCDE, y continúe después del 1 de enero de 2026.

El 3 de septiembre de 2025, en la reunión del Grupo de Trabajo de Cuestiones Fiscales, las delegaciones respaldaron los textos transaccionales de la Presidencia sobre las Decisiones del Consejo relativas a la firma y la celebración, así como a los protocolos modificativos. En cuanto a la Decisión del Consejo relativa a la celebración del protocolo modificativo del acuerdo entre la UE y Suiza, las delegaciones también acordaron que esta Decisión del Consejo debería ir acompañada de una declaración del Consejo. Además, las delegaciones tomaron nota de la declaración de la Comisión sobre la misma decisión. El Grupo de Trabajo de Alto Nivel fue informado sobre la situación el 23 de septiembre de 2025.

Las Decisiones del Consejo relativas a la firma de los Protocolos modificativos de los Acuerdos entre la UE y, respectivamente, Suiza, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino fueron adoptadas por

⁴⁶ Doc. ST 16411/23, pp. 17-18.

⁴⁷ Doc. ST 5598/24 + ADD 1.

⁴⁸ Doc. ST 9543/24, ST 9245/24.

⁴⁹ Doc. ST 9245/24 ADD 1.

⁵⁰ Doc. 11510/25 + ADD 1, 11751/25 + ADD 1, 11750/25 + ADD 1, 11760/25 + ADD 1, 11763/25 + ADD 1.

⁵¹ Doc. 11511/25, 11756/25, 11746/25, 11759/25, 11761/25.

el Consejo (Ecofin) el 10 de octubre de 2025.⁵² Posteriormente, los protocolos modificativos de los acuerdos entre la UE y, respectivamente, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino⁵³ se firmaron el 13 de octubre de 2025 y el protocolo modificativo del acuerdo entre la UE y Suiza⁵⁴ se firmó el 20 de octubre de 2025.

Las Decisiones del Consejo relativas a la celebración de los Protocolos modificativos de los Acuerdos entre la UE y, respectivamente, Suiza, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino fueron adoptadas por el Consejo (CAE) el 21 de noviembre de 2025.⁵⁵ Las declaraciones del Consejo y de la Comisión relativas a Suiza se incluyeron en el acta del Consejo.

6.2. Negociaciones con Noruega para un acuerdo de cooperación administrativa en materia de tributación directa.

Tras los respectivos debates mantenidos en el Grupo «Cuestiones Fiscales» (Alto Nivel), iniciados en 2025 el 25 de junio de 2025, la Comisión presentó al Consejo una recomendación de Decisión del Consejo por la que se autoriza la apertura de negociaciones sobre un acuerdo entre la Unión Europea y el Reino de Noruega en el ámbito de la cooperación administrativa en materia de impuestos directos⁵⁶, junto con una recomendación de directrices de negociación⁵⁷. El objetivo de las negociaciones previstas con Noruega sería celebrar un acuerdo en el ámbito de la cooperación a efectos fiscales en materia de impuestos directos entre la Unión Europea y Noruega.

Tras las reuniones del Grupo de Trabajo sobre Cuestiones Fiscales celebradas los días 7 de julio y 3 de septiembre de 2025, así como las consultas subsiguientes, todas las delegaciones pudieron respaldar los textos transaccionales de la Presidencia sobre la decisión y las directrices de negociación. El Grupo de Trabajo de Alto Nivel fue informado sobre la situación el 23 de septiembre de 2025.

El 10 de octubre de 2025, el Consejo (ECOFIN) adoptó la Decisión del Consejo por la que se autoriza la apertura de negociaciones con el Reino de Noruega para un acuerdo de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad directa⁵⁸ y acordó las directrices de negociación⁵⁹.

⁵² Doc. 11648/25, 11785/25, 11782/25, 11793/25, 11799/25.

⁵³ Doc. 11786/25, 11783/25, 11796/25, 11800/25.

⁵⁴ Doc. 11650/25.

⁵⁵ Doc. 11651/25, 11788/25, 11781/25, 11791/25, 11797/25.

⁵⁶ Doc. 10939/25.

⁵⁷ Doc. 10939/25 ADD 1.

⁵⁸ Doc. 12709/25.

⁵⁹ Doc. 12709/25 ADD 1.

7. 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).

7.1. Racionalización y simplificación fiscal.

El 11 de marzo de 2025, el Consejo aprobó unas Conclusiones sobre una agenda de racionalización y simplificación fiscal (*tax decluttering and simplification*) que contribuye a la competitividad de la UE.⁶⁰ En dichas conclusiones, el Consejo instó “a las próximas Presidencias del Consejo a incluir avances en materia de simplificación y racionalización como punto de debate en las reuniones del Grupo de Trabajo sobre Cuestiones Fiscales (Alto Nivel) y a reflejarlo en el informe ECOFIN al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales, incluida una lista de medidas concretas en discusión”.

Por ello, la Presidencia danesa incluyó puntos periódicos sobre los avances pertinentes en los órdenes del día del Grupo de Trabajo de Alto Nivel, en los que se invitó a la Comisión a informar a las delegaciones sobre su labor.

Conviene recordar que, en abril de 2025, el trío de Presidencias (Polonia, Dinamarca y Chipre), en el contexto de su programa conjunto⁶¹ y sobre la base de las conclusiones mencionadas, presentó un enfoque estructurado para la racionalización y simplificación fiscal. Señaló que el Consejo remarcó que “el marco legislativo vigente de la UE en materia fiscal, así como las iniciativas fiscales actuales y futuras, deberían basarse en cuatro principios:

- (1) reducción de las cargas de información, administrativas y de cumplimiento para las administraciones de los Estados miembros y los contribuyentes;
- (2) eliminación de normas fiscales obsoletas y redundantes y, cuando proceda;
- (3) mayor claridad de la legislación fiscal; y
- (4) racionalización y mejora de la aplicación de las normas, procedimientos y obligaciones de información fiscales”.⁶²

El trío de Presidencias señaló que estos principios pueden aplicarse, tanto en fiscalidad directa como indirecta, a la revisión de la legislación de la UE existente, a las propuestas actualmente en negociación y a cualquier futura propuesta legislativa.

El 6 de octubre de 2025, y de acuerdo con su programa de trabajo para 2025, la Comisión retiró cuatro propuestas legislativas en materia fiscal⁶³:

- a) Propuesta de Directiva del Consejo sobre un sistema común de imposición aplicable a los pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas de distintos Estados miembros⁶⁴;
- b) Propuesta de Directiva que modifica la Directiva 1999/62/CE relativa al cobro de peajes por vehículos pesados por el uso de determinadas infraestructuras⁶⁵;

⁶⁰ Doc. ST 6748/25.

⁶¹ Doc. ST 16668/24.

⁶² Doc. ST6748/25, punto 8.

⁶³ DOUE C, C/2025/5423, 6.10.2025.

⁶⁴ 2011/0314 (CNS)

⁶⁵ 2017/0115 (CNS), véase también doc. ST 15506/22, puntos 36-42.

c) Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2006/112/CE en lo relativo a medidas técnicas detalladas para el funcionamiento del sistema definitivo del IVA para el comercio intracomunitario⁶⁶;

d) Propuesta de Directiva sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (codificación).⁶⁷

El 21 de octubre de 2025, la Comisión publicó su Programa de Trabajo para 2026⁶⁸ y anunció que *"seguirá trabajando para reducir un 25 % las cargas administrativas, y un 35 % para las pymes, sin rebajar estándares. Una nueva serie de iniciativas de simplificación y paquetes omnibus simplificarán la vida de las personas y las normas en áreas clave como [...] la fiscalidad [...]".*

La Comisión indicó que la propuesta legislativa del Omnibus fiscal se espera para el segundo trimestre de 2026.⁶⁹

La Comisión también anunció que, en un plazo de seis meses, retiraría las siguientes propuestas fiscales (según el programa, aquellas cuya adopción "ya no sería de interés general debido a su antigüedad, falta de avances, cargas potenciales o falta de alineación con las prioridades de la Unión"):

a) Propuesta para la cooperación reforzada en materia del impuesto a las transacciones financieras (FTT)⁷⁰;

b) Propuesta de Directiva con normas contra el uso abusivo de sociedades pantalla (Unshell)⁷¹;

c) Propuesta de Directiva sobre una deducción por reducción del sesgo deuda-capital (DEBRA) y sobre la limitación de la deducibilidad de intereses en el impuesto de sociedades;⁷²

d) Propuesta de Directiva sobre precios de transferencia.⁷³

Además, en la reunión del Grupo de Trabajo de Alto Nivel del 3 de noviembre de 2025, la Comisión indicó que la Directiva sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad sería objeto de una refundición, que podría incluir disposiciones sobre intercambio de información destinadas a prevenir el uso abusivo de sociedades pantalla con fines fiscales.

Cabe señalar que el Consejo Europeo, en sus conclusiones de octubre de 2025, reafirmó la necesidad urgente de avanzar en una agenda ambiciosa y transversal de simplificación y mejora regulatoria, a nivel de la UE, nacional y regional, y en todos los ámbitos, para garantizar la competitividad europea sin menoscabar la previsibilidad, los objetivos políticos, los altos estándares ni la integridad del mercado único. En particular, el Consejo Europeo reiteró el compromiso de reducir drásticamente, con carácter urgente, las cargas administrativas, normativas y de información para las empresas —incluidas las pymes— y las administraciones públicas.⁷⁴

⁶⁶ 2018/0164(CNS).

⁶⁷ 2020/0022 (CNS).

⁶⁸ Doc. ST 14261/25 +ADD1.

⁶⁹ Para más detalles sobre la propuesta de Omnibus fiscal, véase el apartado 9.1. de este informe.

⁷⁰ 2013/0045 (CNS), véase también doc. ST 15506/22, puntos 31-35.

⁷¹ 2021/0434 (CNS), véase también doc. ST 10611/25, puntos 6-11.

⁷² 2022/0154 (CNS), véase también doc. ST 15506/22, puntos 15-17.

⁷³ 2023/0322 (CNS), véase también doc. ST 10611/25, puntos 12-17.

⁷⁴ Doc. EUCO 18/25, punto 33.

7.2. Conclusiones del Consejo sobre los incentivos fiscales para apoyar el Pacto Industrial Limpio.

El 2 de julio de 2025, la Comisión emitió su recomendación sobre incentivos fiscales para apoyar el Pacto Industrial Limpio (PIL) y a la luz del Marco de Ayudas Estatales para el PIL.⁷⁵ Esta recomendación se presentó y debatió en el Grupo de Trabajo de Cuestiones Fiscales del 7 de julio de 2025, donde la Presidencia propuso comenzar a trabajar en un conjunto de conclusiones del Consejo. El texto del proyecto de conclusiones preparado por la Presidencia se analizó en el Grupo de Trabajo de Cuestiones Fiscales del 3 de septiembre de 2025 y en el de Alto Nivel del 23 de septiembre de 2025.

Las conclusiones acogieron favorablemente la recomendación, ya que proporciona directrices sobre incentivos fiscales para apoyar el PIL. En las conclusiones, el Consejo destaca la necesidad de mantener incentivos fiscales simples para las empresas y las autoridades fiscales, y señala que los incentivos fiscales deben considerarse un posible elemento, que cada Estado miembro puede considerar como parte de una combinación de políticas en evolución para apoyar el desarrollo de energías limpias, la descarbonización industrial y las tecnologías limpias. Además, las conclusiones subrayan que la flexibilidad en su aplicación es clave. Destacan que los Estados miembros, algunos de los cuales ya cuentan con medidas similares, tienen libertad para diseñar, implementar y aplicar incentivos fiscales según sus situaciones individuales, teniendo en cuenta las posibles repercusiones presupuestarias. A este respecto, las conclusiones también subrayan que, a falta de normas vinculantes a nivel de la UE, la competencia en materia de tributación recae exclusivamente en los Estados miembros.

El 10 de octubre de 2025, el Consejo ECOFIN aprobó sus conclusiones sobre incentivos fiscales para apoyar el Pacto Industrial Limpio.⁷⁶

7.3. Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios.

Las delegaciones recibieron información periódica sobre los trabajos en curso y la situación actual en el Marco Inclusivo OCDE/G20 sobre la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), así como sobre los aspectos de política fiscal tratados en las reuniones de los Ministros de Finanzas y Gobernadores de los Bancos Centrales del G20.

La “Solución de Dos Pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía” sigue siendo uno de los temas clave debatidos en el Marco Inclusivo OCDE/G20 sobre BEPS. En este ámbito, el objetivo principal ha sido debatir y desarrollar una solución basada en los principios presentados en la declaración del G7 del 28 de junio de 2025, que sea aceptable y aplicable para los miembros del Marco Inclusivo OCDE/G20 sobre BEPS.

7.4. Negociaciones sobre la convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación.

El 27 de noviembre de 2024, la 79.ª sesión de la Asamblea General de la ONU adoptó la resolución sobre la “Promoción de una cooperación fiscal internacional inclusiva y eficaz en las Naciones Unidas”, con el fin de iniciar las negociaciones formales sobre un Convenio Marco. Los Estados miembros de la UE se abstuvieron en la votación.

⁷⁵ Doc. ST 11220/25.

⁷⁶ Doc. ST 13501/25.

Las negociaciones en el Comité Intergubernamental de Negociación (INC) sobre el nuevo Convenio y dos primeros protocolos se iniciaron en 2025, con las primeras reuniones sustantivas celebradas en Nueva York del 3 al 6 de febrero de 2025. Durante esta sesión, los delegados acordaron los arreglos procedimentales y lanzaron tres grupos de trabajo informales para orientar las negociaciones:

Grupo de trabajo I: Convenio Marco

Grupo de trabajo II: Protocolo 1 sobre la tributación de los ingresos procedentes de servicios transfronterizos

Grupo de trabajo III: Protocolo 2 sobre prevención y resolución de disputas fiscales

Estos grupos tienen por objeto elaborar elementos preliminares y aportaciones técnicas para apoyar el avance de los textos negociados.

Las negociaciones de la ONU en la primera y segunda sesión del INC en Nueva York (4-15 de agosto de 2025) se centraron en identificar las áreas clave del Convenio Marco y de sus primeros protocolos. Las discusiones abarcaron: el reparto justo de los derechos de imposición, la prevención y resolución de disputas, y el desarrollo sostenible.

También se trató la tributación de los servicios transfronterizos, incluyendo normas de nexo sin presencia física y la elección entre imposición en base bruta o base neta. Además, se examinó la prevención y resolución de disputas fiscales, considerando mecanismos existentes y posibles reformas.

El 29 de septiembre de 2025, la Comisión presentó al Consejo una recomendación para una decisión del Consejo que autorizara las negociaciones en la ONU sobre el segundo protocolo temprano y sobre cualquier disposición del Convenio Marco relacionada con dicho Protocolo⁷⁷.

El proyecto fue presentado al Grupo de Trabajo de Cuestiones Fiscales el 6 de octubre de 2025. Textos de compromiso de la Presidencia fueron examinados en el Grupo de Trabajo de Cuestiones Fiscales el 16 de octubre y en el de Alto Nivel el 3 de noviembre de 2025. En estas reuniones, no hubo apoyo para un mandato de negociación sobre dicha base.

Las negociaciones de la ONU en la tercera sesión del INC en Nairobi (10-19 de noviembre de 2025) se centraron en debates basados en textos sobre los artículos preliminares del Convenio Marco, así como en un análisis detallado de los enfoques para el futuro protocolo sobre prevención y resolución de disputas fiscales, con implicaciones transversales para el futuro protocolo sobre la tributación de servicios transfronterizos.

7.5. Agresión de Rusia a Ucrania.

En el contexto de la agresión de Rusia contra Ucrania con la participación de Bielorrusia, el Grupo de Trabajo de Cuestiones Fiscales examinó una serie de medidas que los Estados miembros podrían adoptar para apoyar la aplicación de las medidas restrictivas de la UE (en relación con Rusia y Bielorrusia) y evitar su elusión mediante instrumentos de cooperación fiscal.

En primer lugar, los Estados miembros acordaron la necesidad de suspender todos los intercambios de información con fines fiscales con la Federación de Rusia y Bielorrusia. En segundo lugar, los Estados miembros de la UE examinaron una serie de medidas destinadas a mejorar el uso de la cooperación

⁷⁷ Doc. ST 13344/25+ADD 1.

administrativa y otros instrumentos en el ámbito fiscal en el contexto de la aplicación de las medidas restrictivas.

En este contexto, el Grupo de Trabajo seguirá examinando los avances relacionados con estas medidas, incluido el trabajo que se lleva a cabo dentro de la plataforma temporal creada por la Comisión el 3 de junio de 2022 en forma de un subgrupo de la *Freeze and Seize Task Force* dedicado a la aplicación fiscal.

En la reunión del Grupo de Trabajo de Alto Nivel del 25 de noviembre de 2025, las delegaciones tomaron nota de una actualización proporcionada por la Comisión sobre la labor de este subgrupo.

7.6. Otros desarrollos internacionales.

Las cuestiones relacionadas con la Ley estadounidense de Cumplimiento Fiscal para Cuentas Extranjeras (FATCA) se han presentado regularmente a la atención de las delegaciones en las reuniones del Grupo de Alto Nivel. En lo que respecta a la cuestión de los llamados estadounidenses accidentales, en 2022 el Servicio de Impuestos Internos de Estados Unidos (IRS) publicó un aviso que relaja temporalmente las normas para ser considerado no conforme debido a la falta de números de identificación fiscal (TIN) durante los años 2022, 2023 y 2024.

El Grupo de Alto Nivel ha subrayado que se necesita una solución permanente y más amplia para evitar que las instituciones financieras de la UE sean consideradas no conformes debido a la ausencia de TIN en casos en los que dichas instituciones no pueden obtenerlos. Por ello, en 2023 se envió una carta a Estados Unidos en nombre del Grupo de Alto Nivel. En 2024, el IRS publicó un aviso ampliando el alivio temporal a los años 2025, 2026 y 2027. Sin embargo, esta no es una solución permanente y su alcance es limitado. Además, proporcionar TIN de la UE a Estados Unidos conforme a este aviso podría plantear problemas jurídicos, como se señaló en el Grupo de Alto Nivel de noviembre de 2025. Sobre esta base, la Presidencia informó a las delegaciones en la reunión del Grupo de Alto Nivel del 3 de noviembre de su intención de enviar una carta a Estados Unidos en nombre del Grupo. Tras nuevas consultas con todas las delegaciones, dicha carta fue enviada el 19 de noviembre de 2025.

En la reunión del Grupo de Alto Nivel del 25 de noviembre de 2025, las delegaciones intercambiaron opiniones sobre las novedades y el estado de la cuestión en relación con el intercambio automático de información y las notificaciones en virtud del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio Automático de Información conforme al Marco de Información sobre Criptoactivos (MCAA CARF).

7.7. Migración motivada por razones fiscales de particulares.

El 23 de septiembre de 2025, la Presidencia danesa inició un debate en el Grupo de Alto Nivel sobre los retos relacionados con la migración de particulares motivada por razones fiscales. Basándose en estudios disponibles públicamente, la Presidencia expuso distintos tipos de comportamientos motivados fiscalmente, con el fin de explorar si un debate adicional en el seno de la UE podría aportar valor añadido en el contexto europeo y global.

Este primer debate fue seguido por un intercambio de opiniones en el Grupo de Alto Nivel el 25 de noviembre, basado en la información proporcionada por un representante de la Secretaría de la OCDE sobre la línea de trabajo correspondiente en el Marco Inclusivo OCDE/G20 sobre la Erosión de Bases y el Traslado de Beneficios (BEPS), así como por la Presidencia.

7.8. Fiscalidad conductual.

El 3 de noviembre de 2025, la Presidencia danesa inició un debate en el Grupo de Alto Nivel sobre las ventajas y desventajas de utilizar impuestos especiales para influir en los comportamientos de consumo con el objetivo político de mejorar la salud pública en la Unión Europea.

El intercambio de opiniones se centró en los factores que deben considerarse al diseñar impuestos al consumo (como los costes administrativos, la distorsión de los precios relativos, las compras transfronterizas y el comercio ilegal, y la evaluación de los efectos de los impuestos al consumo).

Los Estados miembros intercambiaron opiniones sobre sus experiencias nacionales en el uso de impuestos especiales para modificar el comportamiento de los consumidores. Los debates también abordaron la posibilidad de una mayor armonización de los impuestos especiales a nivel de la UE, sin que, por el momento, exista el objetivo de encontrar un terreno común respecto a las áreas o productos en los que podrían iniciarse nuevas acciones políticas.

8. Procedimientos de infracción.

8.1. 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.

8.2. Cartas de emplazamiento.

17 julio 2025

LA COMISIÓN INSTA A FRANCIA Y CHIPRE A QUE INSTALEN SISTEMAS ELECTRÓNICOS ADUANEROS

La Comisión Europea ha decidido incoar procedimientos de infracción mediante el envío de sendas cartas de emplazamiento a Francia [INFR(2025)2060] y Chipre [INFR(2025)2061] por no cumplir sus obligaciones de implantar el sistema de depósito temporal para el transporte aéreo, el Sistema Nacional de Importación y, en el caso de Francia, por no haber implantado el Sistema Automatizado de Exportación. Los Estados miembros debían constituir y hacer operativos estos sistemas, en particular garantizando la plena migración de los sistemas de los operadores económicos pertinentes, a más tardar el 31 de diciembre de 2023, de conformidad con el Código Aduanero de la Unión (CAU) [Reglamento (UE) n.º 952/2013] y el programa de trabajo del CAU [Decisión de Ejecución (UE) 2023/2879 de la Comisión]. El sistema electrónico de depósito temporal permite que las declaraciones pertinentes se presenten por vía electrónica y es uno de los pasos fundamentales para garantizar la supervisión de las mercancías que entran en la UE. Una vez que estas declaraciones se publican electrónicamente, el Sistema Nacional de Importación garantiza que las medidas pertinentes de carácter tanto fiscal como no fiscal se apliquen a las mercancías importadas en la UE. Al proporcionar interconexiones con otras aplicaciones nacionales, el Sistema Nacional de Importación desempeña un papel central a la hora de garantizar, entre otras cosas, la recaudación efectiva de los ingresos y la protección de los intereses financieros de la UE, así como el cumplimiento de las prohibiciones y restricciones nacionales y a nivel de la UE en relación con la importación de mercancías. El Sistema Automatizado de Exportación tiene por objeto la automatización del cumplimiento de los procedimientos de exportación (en particular de reexportación) y las formalidades de salida que abarcan ámbitos comunes, nacionales y externos. Por consiguiente, la Comisión envía sendas cartas de emplazamiento a Francia y Chipre, que disponen ahora de dos meses para responder y subsanar las deficiencias señaladas por la Comisión. De no recibirse una respuesta satisfactoria, la Comisión podría optar por emitir un dictamen motivado.

LA COMISIÓN INSTA A CHEQUIA, IRLANDA, ITALIA, MALTA, ESLOVENIA Y ESLOVAQUIA A QUE CUMPLAN LOS REQUISITOS DE TRANSMISIÓN DE DATOS ADUANEROS DE LA UE

La Comisión Europea ha decidido incoar procedimientos de infracción mediante el envío de sendas cartas de emplazamiento a Chequia [INFR(2025)2054], Irlanda [INFR(2025)2055], Italia [INFR(2025)2056], Malta [INFR(2025)2057], Eslovenia [INFR(2025)2059] y Eslovaquia [INFR(2025)2058] por no cumplir sus obligaciones en materia de transmisión de datos aduaneros. De conformidad con el Código Aduanero de la Unión (CAU) [Reglamento (UE) n.º 952/2013] y su acto de ejecución (AE CAU) [Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión], los Estados miembros deben transmitir datos aduaneros específicos a través del SURV3, un sistema digital gestionado por la UE al que pueden acceder

las autoridades aduaneras nacionales. El sistema informático del SURV3 garantiza la recogida y el seguimiento de los datos aduaneros en toda la Unión Europea, facilitando la aplicación uniforme de los controles aduaneros, la gestión eficaz de riesgos y el cumplimiento de las medidas fronterizas de la UE. El CAU y el AE CAU establecen que los Estados miembros deben transmitir al sistema SURV3 un conjunto de cincuenta y siete elementos de datos normalizados en un formato especificado. Sin embargo, a pesar de los plazos para dar cumplimiento a este requisito, los Estados miembros en cuestión siguen utilizando formatos obsoletos y ofrecen conjuntos de datos reducidos. Este incumplimiento socava la eficacia y la fiabilidad de las operaciones aduaneras de la UE y de los marcos reglamentarios que las apoyan. Por consiguiente, la Comisión envía sendas cartas de emplazamiento a Chequia, Irlanda, Italia, Malta, Eslovenia y Eslovaquia, que disponen ahora de dos meses para responder y subsanar las deficiencias señaladas por la Comisión. De no recibirse una respuesta satisfactoria, la Comisión podría optar por emitir un dictamen motivado.

LA COMISIÓN INSTA A CHIPRE A QUE TRANSPONGA PLENAMENTE LA DIRECTIVA SOBRE LOS TIPOS DEL IVA

La Comisión Europea ha decidido incoar un procedimiento de infracción mediante el envío de una carta de emplazamiento a Chipre [INFR(2025)2094] por no comunicar la plena transposición de la Directiva sobre los tipos del IVA [Directiva (UE) 2022/542]. Los Estados miembros debían transponer esta Directiva al Derecho nacional a más tardar el 31 de diciembre de 2024. La Directiva sobre los tipos del IVA permite a los Estados miembros hacer un uso más amplio de los tipos reducidos, incluido el uso de tipos nulos para productos esenciales como los alimentos, los medicamentos y los productos destinados a uso médico. Por consiguiente, la Comisión envía una carta de emplazamiento a Chipre, que dispone ahora de dos meses para responder y subsanar las deficiencias señaladas por la Comisión. De no recibirse una respuesta satisfactoria, la Comisión podría optar por emitir un dictamen motivado.

LA COMISIÓN INSTA A ITALIA A QUE PONGA FIN AL TRATO FISCAL DISCRIMINATORIO DE DETERMINADOS TRABAJADORES POR CUENTA PROPIA NO RESIDENTES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La Comisión Europea ha decidido incoar un procedimiento de infracción mediante el envío de una carta de emplazamiento a Italia [INFR(2025)4013] por no armonizar su régimen fiscal de tipo fijo («regime forfetario») para las personas físicas que ejercen actividades empresariales, artísticas o profesionales con la libertad de establecimiento [artículo 49 del TFUE y artículo 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE)]. Si bien este régimen fiscal es aplicable a los contribuyentes residentes que cumplen unas condiciones predeterminadas, los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la UE o del EEE están excluidos de su ámbito de aplicación a menos que, como mínimo, el 75 % de sus ingresos totales proceda de Italia. En consecuencia, por lo general están sujetos al régimen del impuesto sobre la renta de las personas físicas («IRPF»), lo cual conlleva obligaciones de cumplimiento más gravosas y tipos impositivos más elevados. Por consiguiente, la Comisión envía una carta de emplazamiento a Italia, que dispone ahora de dos meses para responder y subsanar las deficiencias señaladas por la Comisión. De no recibirse una respuesta satisfactoria, la Comisión podría optar por emitir un dictamen motivado.

LA COMISIÓN INSTA A ITALIA A QUE ADAPTE AL DERECHO DE LA UE SU LEGISLACIÓN SOBRE VENTAJAS FISCALES PARA PENSIONISTAS NO RESIDENTES EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE BIENES INMUEBLES Y LA TASA DE BASURAS

La Comisión Europea decidió incoar un procedimiento de infracción enviando una carta de emplazamiento a Italia [INFR(2025)4015] por no adaptar su legislación sobre las ventajas fiscales del impuesto municipal sobre bienes inmuebles y la tasa de basuras para pensionistas no residentes en consonancia con la libre circulación de personas (artículo 21 del TFUE y artículo 28 del Acuerdo sobre el EEE), la libre circulación de los trabajadores (artículo 45 del TFUE y artículo 28 del EEE) y la libertad de establecimiento (artículo 49 del TFUE y artículo 31 del EEE). La legislación italiana establece que los pensionistas no residentes solo pueden beneficiarse de las ventajas fiscales en relación con el impuesto municipal sobre bienes inmuebles y la tasa de basuras a condición de que i) residan en el país extranjero que paga su pensión y ii) hayan contribuido tanto al sistema de seguridad social

italiano como a uno extranjero que tenga un acuerdo internacional con Italia, lo que también afecta a los pensionistas no residentes que han cotizado a sistemas de seguridad social de organizaciones internacionales. Por lo tanto, para estos pensionistas no residentes resulta menos atractivo adquirir o mantener bienes inmuebles en Italia por el mero hecho de estar ejerciendo su derecho a trasladarse a otro Estado miembro de la UE o elEEE o porque han trabajado para una organización internacional durante su carrera profesional. Por consiguiente, la Comisión envía una carta de emplazamiento a Italia, que dispone ahora de dos meses para responder y subsanar las deficiencias señaladas por la Comisión. De no recibirse una respuesta satisfactoria, la Comisión podría optar por emitir un dictamen motivado.

8 octubre 2025

LA COMISIÓN INSTA A BÉLGICA, FRANCIA Y MALTA A QUE APLIQUEN PLENAMENTE LAS NUEVAS NORMAS DE LA UE SOBRE EL IVA PARA EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS PYMES

La Comisión Europea decidió incoar procedimientos de infracción mediante el envío de cartas de emplazamiento a Bélgica [INFR(2025)2149], Francia [INFR(2025)2150] y Malta [INFR(2025)2151] por no proporcionar todas las funcionalidades informáticas necesarias para garantizar el intercambio de información entre los Estados miembros, de conformidad con las modificaciones introducidas por la Directiva 2020/285/UE, sobre el régimen especial de las pequeñas empresas. La Directiva permite a las pequeñas empresas vender bienes y servicios sin aplicar el IVA y simplificar sus obligaciones de cumplimiento en materia del IVA. Además, las pequeñas empresas establecidas en un Estado miembro distinto del Estado miembro en el que devenguen el IVA podrán realizar entregas o prestaciones exentas del IVA de la misma manera que las pequeñas empresas establecidas en el país pueden hacerlo en sus respectivos Estados miembros. Los sistemas informáticos deben permitir el intercambio de información entre los Estados miembros a partir del 1 de enero de 2025 con el fin de garantizar el correcto funcionamiento del régimen especial de las pymes a escala de la UE. Según la información de que dispone la Comisión, los sistemas informáticos belga, francés y maltés no ofrecen actualmente todas las funcionalidades necesarias. Por consiguiente, la Comisión envía sendas cartas de emplazamiento a Bélgica, Francia y Malta, que disponen ahora de dos meses para responder y subsanar las deficiencias señaladas por la Comisión. De no recibirse una respuesta satisfactoria, la Comisión podría optar por emitir un dictamen motivado.

8.3. Dictámenes motivados.

17 julio 2025

LA COMISIÓN INSTA A BÉLGICA, BULGARIA, GRECIA, ESPAÑA Y RUMANÍA A QUE TRANSPONGAN PLENAMENTE LA DIRECTIVA SOBRE LOS TIPOS DEL IVA

La Comisión Europea ha decidido hoy enviar sendos dictámenes motivados a Bélgica [INFR(2025)0004], Bulgaria [INFR(2025)0010], Grecia [INFR(2025)0042], España [INFR(2024)0048] y Rumanía [INFR(2025)0098] por no adaptar su Derecho nacional a las disposiciones obligatorias de la Directiva 2022/542 sobre los tipos del IVA. La Directiva permite a los Estados miembros hacer un uso más amplio de los tipos reducidos, incluido el uso de tipos nulos para productos esenciales como los alimentos, los medicamentos y los productos destinados al uso médico. Los cinco Estados miembros referidos no comunicaron la plena transposición de la Directiva, lo que debería haberse hecho antes del 31 de diciembre de 2024. Por consiguiente, la Comisión Europea ha decidido enviar sendos dictámenes motivados a Bélgica, Bulgaria, Grecia, España y Rumanía, que disponen ahora de dos meses para responder y adoptar las medidas necesarias. De no hacerlo, la Comisión podría optar por llevar los asuntos ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y solicitar que se les impongan sanciones financieras.

LA COMISIÓN INSTA A BULGARIA, GRECIA, ESPAÑA Y RUMANÍA A QUE TRANSPONGAN PLENAMENTE LAS NUEVAS NORMAS DE LA UE SOBRE EL IVA PARA EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS PYMES

La Comisión Europea ha decidido hoy enviar sendos dictámenes motivados a Bulgaria [INFR(2025)0009], Grecia [INFR(2025)0041], España [INFR(2025)0047], y Rumanía [INFR(2025)0097] por no adaptar su Derecho nacional a las modificaciones introducidas por la Directiva 2020/285, sobre el régimen especial para las pequeñas empresas. La Directiva permite a las pequeñas empresas vender bienes y servicios sin aplicar el IVA y simplificar sus obligaciones de cumplimiento en materia del IVA. Además, las pequeñas empresas establecidas en un Estado miembro distinto del Estado miembro en el que devenguen el IVA podrán realizar entregas o prestaciones exentas del IVA de la misma manera que las pequeñas empresas establecidas en el país pueden hacerlo en sus respectivos Estados miembros. Por tanto, la Comisión ha decidido enviar un dictamen motivado a Bulgaria, Grecia, España y Rumanía, que disponen ahora de dos meses para responder a él y adoptar las medidas necesarias. De no hacerlo, la Comisión podría optar por remitir los asuntos al Tribunal de Justicia de la Unión Europea y solicitar que se les impongan sanciones financieras.

LA COMISIÓN INSTA A LOS PAÍSES BAJOS A QUE ADAPTEN SUS NORMAS SOBRE LA FISCALIDAD DE LOS FONDOS DE INVERSIÓN AL DERECHO DE LA UE

La Comisión Europea ha decidido hoy enviar un dictamen motivado a los Países Bajos [INFR(2024)4017] por no adaptar su régimen de reducción de la exacción fiscal («afdrachtvermindering») a la libre circulación de capitales que garantizan el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo. El Derecho neerlandés prevé una reducción del impuesto sobre dividendos pagado por los fondos de inversión en relación con los dividendos que perciben de las sociedades en las que poseen participaciones. Esta reducción se concede en virtud del impuesto sobre dividendos debido (y de impuestos extranjeros similares). A diferencia de los fondos de inversión neerlandeses, los fondos de inversión extranjeros no pueden compensar el impuesto sobre los dividendos pagado por las sociedades neerlandesas por los dividendos que distribuyen a los fondos de inversión extranjeros y que estos, a su vez, redistribuyen posteriormente a sus propios inversores. Por lo tanto, el régimen neerlandés de reducción de la exacción fiscal hace menos atractivas para los fondos de inversión extranjeros la prestación de servicios a inversores neerlandeses y la inversión en acciones de sociedades con residencia en los Países Bajos. Esto crea una diferencia de trato en detrimento de los fondos de inversión de otros Estados miembros de la UE y el EEE y obstaculiza la inversión transfronteriza en el mercado interior. En su respuesta a la carta de emplazamiento de 25 de julio de 2024, las autoridades neerlandesas no reconocieron la existencia de una restricción y consideraron que la medida se justificaba por una razón imperiosa de interés general. En consecuencia, se niegan a modificar la legislación neerlandesa. Por tanto, la Comisión ha decidido enviar un dictamen motivado a los Países Bajos, que disponen ahora de dos meses para responder y adoptar las medidas necesarias. De no hacerlo, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

8.4. Remisiones al Tribunal de Justicia.

8 octubre 2025

LA COMISIÓN DECIDE LLEVAR A GRECIA ANTE EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA POR NO SUPRIMIR LA EXENCIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES PARA LAS TIENDAS LIBRES DE IMPUESTOS SITUADAS EN LAS FRONTERAS TERRESTRES CON PAÍSES NO PERTENECIENTES A LA UE

La Comisión Europea ha decidido hoy llevar a Grecia [INFR(2020)2268] ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por incumplir la Directiva 2020/262/UE, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (versión refundida). Grecia exime de los

impuestos especiales a los productos entregados por tiendas libres de impuestos situadas en sus fronteras terrestres con Albania, Macedonia del Norte y Turquía. De conformidad con el Derecho de la Unión, los Estados miembros que tenían tiendas libres de impuestos fuera de un aeropuerto o puerto a 1 de julio de 2008 podían acogerse a dicha exención hasta enero de 2017. A pesar de que las normas de la UE ya no lo permiten, Grecia sigue acogiéndose a esta antigua exención. La Comisión considera que, hasta la fecha, los esfuerzos de las autoridades han sido insuficientes y, en consecuencia, lleva a Grecia ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Puede obtenerse más información a este respecto en el comunicado de prensa correspondiente.

9. Comisión Europea

9.1. Programa de trabajo 2026.

La Comisión Europea publicó el 21 de octubre de 2025 su Programa de Trabajo para 2026⁷⁸, que incluye actualizaciones sobre las siguientes iniciativas en materia fiscal:

NUEVAS INICIATIVAS

- Tax omnibus:

Propuestas de simplificación destinadas a abordar las interacciones entre diferentes normas de la UE — en particular la Directiva de Cooperación Administrativa (DAC)— que se espera que se publiquen en el segundo trimestre de 2026. El objetivo es simplificar y depurar (“declutter”) el marco normativo fiscal de la UE. No es un solo reglamento, sino un paquete de revisiones que modificaría varias directivas y normas fiscales existentes para:

1. Eliminar reglas obsoletas o redundantes: Muchas normas de la UE fueron creadas hace décadas y ahora se superponen con el nuevo estándar fiscal global, especialmente con el Pilar II de la OCDE (impuesto mínimo del 15 % para multinacionales).
2. Reducir cargas administrativas para los Estados miembros: La Comisión quiere que los sistemas fiscales sean más fáciles de aplicar, eliminar duplicidades y aliviar normas cuya utilidad actual es limitada.
3. Alinear la legislación fiscal con nuevas prioridades europeas, por ejemplo: Mayor inversión en defensa, Competitividad industrial, Simplificación para pymes.

INICIATIVAS RETIRADAS

- Normas para prevenir el uso indebido de sociedades pantalla con fines fiscales (Unshell): Los indicadores de alto riesgo previstos en esta iniciativa podrían incorporarse a los marcadores de DAC6 como parte del proyecto tax omnibus.
- Cooperación reforzada en materia de impuesto a las transacciones financieras (ITF): Retirada la propuesta de introducir un impuesto sobre determinadas transacciones financieras.

⁷⁸ https://commission.europa.eu/document/download/05d3777d-5d73-456d-bf56-38caa77d53c8_en?filename=2025-CWP_0.pdf

- Deducción para reducir el sesgo deuda-capital (DEBRA): Se abandona por ahora la propuesta de introducir una nueva limitación a la deducibilidad de intereses, que habría tenido que aplicarse junto con las normas de limitación de intereses de la ATAD.

- Directiva de precios de transferencia: La propuesta de incorporar reglas comunes de precios de transferencia al Derecho de la UE podría sustituirse por la creación de una nueva plataforma europea de precios de transferencia destinada a acordar soluciones prácticas no vinculantes.

PROPUESTAS PENDIENTES

- Marco para la imposición de sociedades en Europa (BEFIT): Reglas comunes para determinar la base imponible del impuesto de sociedades de entidades de la UE que formen parte de un grupo con ingresos consolidados globales por encima de un determinado umbral.

- Sistema de imposición de la sede para microempresas, pequeñas y medianas empresas (HOT): Propuesta que permitiría a determinadas pymes de la UE, que operan en otros Estados miembros únicamente a través de establecimientos permanentes, optar durante cinco años por determinar los resultados imposables de dichos EP según las normas del Estado miembro donde esté su sede.

- Impuesto digital europeo: Propuesta de enfoque coordinado para gravar los ingresos de ciertos servicios digitales, con el fin de evitar disparidades dentro de la UE derivadas de impuestos digitales aplicados unilateralmente por los Estados miembros.

- Imposición societaria para una presencia digital significativa: Propuesta de introducir un nexo imponible para las empresas digitales que operan dentro de la UE.

9.2. Impuesto sobre los alimentos altamente procesados.

El Comisario de Salud, Olivér Várhelyi, expresó en octubre su disposición a considerar un sistema de impuestos sobre productos con alto contenido de azúcar, grasas y sal como una forma de financiar la salud pública, durante una reunión con la comisión de salud del Parlamento Europeo.

El Comisario aclaró que no se trata de prohibir productos, sino de influir en las elecciones de consumo. Además, insistió en que si se implementa, los ingresos deben destinarse exclusivamente a salud pública y no a tapar déficits presupuestarios.

En mayo la DG TAXUD publicó un estudio⁷⁹ que concluyó que los impuestos sobre alimentos poco saludables, como las bebidas azucaradas, ayudan a reducir enfermedades no transmisibles. Según el estudio, tras la aplicación de impuestos, las empresas redujeron el contenido de azúcar en refrescos, los precios subieron, el consumo bajó y aumentó la preferencia por alternativas más saludables.

Actualmente, 11 países de la UE y Cataluña tienen algún tipo de impuesto sobre productos con alto contenido en grasas, azúcar o sal (HFSS):

- 9 de ellos (como Francia, Irlanda, Países Bajos, Portugal, Polonia, etc.) se enfocan solo en las bebidas azucaradas.
- Dinamarca grava helados, chocolate y confitería.

⁷⁹ Estudio "Health taxes from an EU perspective":

<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/93844ea8-3133-11f0-8a44-01aa75ed71a1/language-en>

- Hungría aplica impuestos tanto a las bebidas azucaradas como a otros productos HFSS.
- Rumanía introdujo en enero de 2024 un impuesto a las bebidas azucaradas.
- Italia planeaba un “impuesto al azúcar” este año, pero el gobierno actual lo pospuso.

Asimismo, un grupo de 20 organizaciones de salud y de la sociedad civil pidieron⁸⁰ a la UE que prohíba los anuncios de comida chatarra para menores, introduzca etiquetas sanitarias en el frente de los envases y haga que los alimentos más saludables sean más asequibles a través de impuestos sanitarios en el próximo plan de salud cardiovascular.

9.3. Estrategia de Alfabetización Financiera.

La Comisión Europea lanzó el 30 de septiembre la Estrategia de Alfabetización Financiera⁸¹, que tiene como objetivo ayudar a los ciudadanos a tomar decisiones financieras acertadas, mejorando así su bienestar, seguridad financiera e independencia.

La Comisión Europea propone que los gobiernos de la UE ofrezcan a los ciudadanos cuentas digitales simples y transparentes para invertir sus ahorros, acompañadas de incentivos fiscales que fomenten la inversión en bonos, acciones y fondos. El objetivo es movilizar el alto nivel de ahorro que permanece inmovilizado en cuentas bancarias y canalizarlo hacia la economía real, proporcionando capital a las empresas europeas y, con ello, sostener el crecimiento económico y el modelo de bienestar. Según la comisaria de Servicios Financieros, María Luísa Albuquerque, se trata de dar a todas las personas y empresas de Europa las mismas oportunidades, en línea con lo que definió como “el sueño europeo”.

Sin embargo, la Comisión reconoce que carece de poder real para imponer estas medidas, ya que dependen de los Estados miembros. Bruselas podrá dar seguimiento mediante el Semestre Europeo, pero será cada país el que decida aplicar incentivos fiscales. La propuesta excluye productos demasiado complejos o arriesgados, como los criptoactivos, y no impondrá limitaciones geográficas, aunque existe preocupación de que firmas financieras estadounidenses se beneficien del sistema.

9.4. Nuevos recursos propios de la UE.

El 16 de julio, la Comisión Europea presentó su propuesta para el Marco Financiero Plurianual (MFP) 2028-2034, por un montante total de 1,816 billones EUR.

Para hacer frente a este presupuesto, reembolsar lo que la UE pidió prestado en el marco de NextGenerationEU y limitar las contribuciones de los Estados miembros, la Comisión presentó cinco nuevos recursos propios.⁸²

- Nuevo impuesto a grandes empresas: afectará a compañías con más de 250 empleados y una facturación anual neta de al menos 100 millones de euros. Será una contribución anual fija (no proporcional). Se espera que este impuesto genere 6.800 millones de euros al año.
- Impuesto al tabaco: 11.200 millones euros/año.

⁸⁰ <https://epha.org/wp-content/uploads/2025/09/placing-healthy-affordable-diets-at-the-core-of-eu-cardiovascular-health-policy-letter-to-health-commissioner-varhelyi.pdf>

⁸¹ https://finance.ec.europa.eu/publications/eu-boost-financial-literacy-and-investment-opportunities-citizens_en

⁸² https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/eu-budget/long-term-eu-budget/eu-budget-2028-2034_en#new-own-resources-to-match-our-common-ambition

- Ingresos por derechos de emisión de CO₂ (EU ETS): 9.600 millones euros /año.
- Impuesto de ajuste en frontera por carbono (CBAM): 1.400 millones euros /año.
- Nuevo impuesto sobre residuos electrónicos: 15.000 millones euros /año.

Según la propuesta de la Comisión, los cinco nuevos recursos propios deberían introducirse a partir del 1 de enero de 2028. De media, durante el nuevo período del MFP 2028-2034, se estima que estos nuevos recursos propios, los ajustes a los recursos propios existentes y otros elementos del paquete de recursos propios generarán ingresos de aproximadamente 58.500 millones de euros al año (a precios de 2025).

10. Tribunal de Justicia de la UE.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (SALA CUARTA) DE 1 DE AGOSTO DE 2025 (PETICIONES DE DECISIÓN PREJUDICIAL PLANTEADAS POR LA CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DELLA LOMBARDIA — ITALIA) — BANCA MEDIOLANUM SpA / AGENZIA DELLE ENTRATE — DIREZIONE REGIONALE DELLA LOMBARDIA

(Asunto C-92/24 a C-94/24,⁸³ Banca Mediolanum)

Lengua de procedimiento: italiano

Órgano jurisdiccional remitente: Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia

Partes en el procedimiento principal:

Recurrente: Banca Mediolanum SpA

Recurrida: Agenzia delle Entrate — Direzione regionale della Lombardia

Fallo

El artículo 4 de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes,

debe interpretarse en el sentido de que

se opone a una normativa nacional mediante la cual un Estado miembro que hubiera elegido el método establecido en el artículo 1, letra a), de dicho artículo puede gravar, en una medida superior al 5 % de su importe, los dividendos que los intermediarios financieros residentes en ese Estado miembro perciban, como sociedades matrices a efectos de dicha Directiva, de aquellas de sus filiales que residen en otros Estados miembros, incluso cuando tal tributación se produce mediante un impuesto que no es un impuesto sobre los rendimientos de las sociedades, pero que incluye en su base imponible dichos dividendos o una fracción de ellos.

⁸³ DO C, C/2024/2926, C/2024/2927 y C/2024/2928

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (SALA NOVENA) DE 1 DE AGOSTO DE 2025 (PETICIÓN DE DECISIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA POR EL VERWALTUNGSGERICHTSHOF — AUSTRIA) — FINANZAMT ÖSTERREICH / P GMBH

[Asunto C-794/23,⁸⁴ Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales II)]

Lengua de procedimiento: alemán

Órgano jurisdiccional remitente: Verwaltungsgerichtshof

Partes en el procedimiento principal:

Recurrente: Finanzamt Österreich

Recurrida: P GmbH

Fallo

El artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1695 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018,

debe interpretarse en el sentido de que

un sujeto pasivo que ha realizado una prestación y mencionado en su factura una cuota de impuesto sobre el valor añadido (IVA) calculada a un tipo erróneo no es deudor de la parte del IVA que se ha facturado indebidamente a una persona que no es sujeto pasivo, aun cuando dicho sujeto pasivo haya proporcionado también prestaciones de la misma naturaleza a otros sujetos pasivos.

La Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2018/1695,

debe interpretarse en el sentido de que

procede calificar de «consumidores finales que no gozan de un derecho a la deducción del [impuesto sobre el valor añadido (IVA)] soportado», en el sentido de la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), únicamente a personas que no sean sujetos pasivos. Así pues, los sujetos pasivos que, en una situación determinada, no tienen derecho a deducir el IVA soportado no están comprendidos en este concepto.

La Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2018/1695,

debe interpretarse en el sentido de que

no se opone a que, en caso de facturación simplificada con arreglo al artículo 238 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada, una Administración tributaria o un órgano jurisdiccional nacional puedan recurrir a una estimación para determinar la parte de las facturas por las que un sujeto pasivo que ha facturado erróneamente el impuesto sobre el valor añadido es deudor de ese impuesto con arreglo al artículo 203 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada, siempre que se tengan en cuenta, a efectos de tal estimación, todas las circunstancias pertinentes y que el sujeto pasivo tenga

⁸⁴ DO C, C/2024/2587

la posibilidad, respetando los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad y el derecho de defensa, de cuestionar los resultados obtenidos mediante ese método.

BECAS ERASMUS +: EL IMPORTE ABONADO A UN ESTUDIANTE NO DEBE TENERSE EN CUENTA AL CALCULAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL PROGENITOR QUE LO TIENE A SU CARGO

SENTENCIA DEL TRIBUNAL GENERAL (SALA PREJUDICIAL) DE 22 DE OCTUBRE DE 2025⁸⁵ EN EL ASUNTO T-614/24, QUE TIENE POR OBJETO UNA PETICIÓN DE DECISIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA, CON ARREGLO AL ARTÍCULO 267 TFUE, POR EL NEJVÝŠÍ SPRÁVNÍ SOUD (TRIBUNAL SUPREMO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, REPÚBLICA CHECA), MEDIANTE RESOLUCIÓN DE 6 DE NOVIEMBRE DE 2024, RECIBIDA EN EL TRIBUNAL DE JUSTICIA EL 13 DE NOVIEMBRE DE 2024, EN EL PROCEDIMIENTO ENTRE AROCO, SPOL. S R. O. Y GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ CEL,

declara:

El artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas,

debe interpretarse en el sentido de que

se opone a una normativa nacional que supedita la exención de los impuestos especiales sobre el alcohol etílico incluido en la composición de los aromatizantes comprendidos en la partida 3302 10 de la nomenclatura combinada que figura en el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, modificado por el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/1754 de la Comisión, de 6 de octubre de 2015, a un uso probado de dichos aromatizantes para la preparación de productos alimenticios y bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supere el 1,2 %, y no a la circunstancia de que dichos aromatizantes estén destinados a tal fin.

11. Noticias, eventos y publicaciones.

El papel del IVA y los sesgos de datos en la lucha contra la pobreza menstrual

El Comité FISC del Parlamento Europeo organizó el 4 de noviembre una audiencia pública sobre el papel del IVA en la lucha contra la pobreza menstrual.

La pobreza menstrual, la falta de acceso a productos de higiene femenina y a condiciones sanitarias adecuadas, sigue siendo un problema de desigualdad y salud pública tanto en países en desarrollo como en la UE. Afecta de forma desproporcionada a mujeres y niñas con bajos ingresos, impactando en su salud y bienestar. En la UE, el debate se ha vinculado al trato fiscal de los productos menstruales a través del IVA, que históricamente los ha gravado como bienes de consumo general, pese a ser bienes de necesidad básica.

1. Marco normativo y evolución reciente

⁸⁵ Lengua de procedimiento: checo.

La reforma de la Directiva del IVA (abril de 2022) otorgó a los Estados miembros mayor flexibilidad para aplicar tipos reducidos o incluso del 0 % a productos esenciales, incluidos los de higiene menstrual.

- Antes de 2022, el tipo mínimo permitido era del 5 %.
- Desde entonces, varios países (Irlanda, Malta, España, Luxemburgo, entre otros) han reducido o eliminado el IVA sobre estos productos, aunque la aplicación sigue muy desigual en la UE.

La Comisión Europea considera que, si bien los tipos reducidos pueden aliviar la carga fiscal de los consumidores, no son el instrumento más eficaz para lograr objetivos sociales o de equidad, debido a su bajo impacto distributivo y alto coste presupuestario.

2. Principales conclusiones de los expertos

A. Raluca Trasca, Jefa de Unidad de Política del Impuesto sobre el Valor Añadido, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera (DG TAXUD), Comisión Europea

- El IVA es un impuesto general y neutral, diseñado para la eficiencia recaudatoria, no para la redistribución.
- Las reducciones de tipos tienen efectos distributivos limitados y a menudo benefician más a los hogares de rentas altas.
- Los efectos de traspaso (pass-through) al precio final son parciales o inciertos: parte del beneficio puede quedarse en productores o minoristas.
- Medidas directas (subsidios o distribución gratuita) son más eficientes y focalizadas para combatir la pobreza menstrual.
- Los cambios en el IVA deben equilibrar el objetivo social con la sostenibilidad presupuestaria y la simplicidad administrativa.

B. Rita DE LA FERIA, Catedrática de Derecho Tributario, Facultad de Derecho, Universidad de Leeds

- La igualdad de género es un principio reconocido universalmente, y cada vez más las políticas fiscales incluyen evaluaciones de impacto de género.
- A pesar del éxito político y simbólico de las campañas contra el “tampon tax”, la evidencia empírica muestra que su reducción no ha frenado la pobreza menstrual.
- En muchos países que eliminaron o redujeron el IVA (p. ej. Reino Unido, Canadá, Francia, Alemania, Irlanda), los beneficios reales recaen en los segmentos de mayor ingreso o en los minoristas, no en las mujeres más vulnerables.
- El IVA no es un instrumento redistributivo eficaz, su reducción es regresiva, ya que el ahorro es proporcional al gasto, no a la renta.
- Propone avanzar hacia un IVA progresivo o compensar las desigualdades mediante transferencias y subsidios dirigidos a los grupos de renta baja.

C. Åsa GUNNARSSON, Profesora de Derecho Fiscal, Universidad de Umeå en Suecia

- La pobreza menstrual es un problema de derechos humanos y de salud, no simplemente un asunto fiscal.

- Existe falta de datos desagregados por género y hogar sobre consumo y efectos fiscales, lo que distorsiona el diseño de políticas.
- El IVA tiene efectos regresivos y puede amplificar desigualdades de género, ya que las mujeres: Están sobrerrepresentadas entre los hogares con menor renta, gastan una mayor proporción de sus ingresos en consumo básico y asumen la mayor parte del gasto doméstico en bienes esenciales.
- Critica que la política de tipos reducidos del IVA en la UE no se coordine con las políticas de salud y de igualdad de género (p. ej., programas E4Health, compromisos de la UE sobre salud reproductiva o igualdad).
- Recomendamos abordar la pobreza menstrual como problema sanitario, con programas sociales integrales y educación en higiene menstrual, antes que como mera cuestión de IVA.

La audiencia y la documentación están disponibles en la web del Parlamento Europeo.⁸⁶

Bloqueo temporalmente un impuesto mundial al transporte marítimo

Estados Unidos consiguió bloquear temporalmente la creación de un impuesto mundial al transporte marítimo destinado a reducir las emisiones contaminantes del sector. En una reunión de la Organización Marítima Internacional (OMI), agencia de la ONU responsable del transporte marítimo, se decidió aplazar durante un año la votación sobre este impuesto, tras la presión de EE. UU., Arabia Saudí y Rusia. La medida habría impuesto un gravamen a los barcos más contaminantes, con el fin de financiar la transición hacia combustibles más limpios y ayudar a los países en desarrollo. El aplazamiento supone un duro golpe para la Unión Europea, principal defensora de la iniciativa, y refleja la creciente oposición del Gobierno estadounidense a las políticas climáticas internacionales.

La información de la OMI se puede consultar en su sitio web⁸⁷

La decisión se adoptó por un margen muy estrecho, con varios países (entre ellos Grecia, Chipre y China) que cambiaron su voto o se abstuvieron a última hora. Estados Unidos presionó activamente a otros gobiernos, incluso amenazando con sanciones comerciales. Mientras EE. UU. celebró la suspensión como “una victoria contra el fraude climático global”, la vicepresidenta de la Comisión Europea, Teresa Ribera, calificó el resultado como “una gran vergüenza”.⁸⁸

Organizaciones ecologistas y países vulnerables al cambio climático denunciaron la falta de valentía política y advirtieron que el fracaso de la OMI podría derivar en una fragmentación regulatoria, con diferentes impuestos y normas nacionales que encarecerían el comercio marítimo. El sector naviero, por su parte, lamentó la incertidumbre generada y reclamó reglas globales claras para poder avanzar hacia la descarbonización del transporte marítimo.

⁸⁶ <https://www.europarl.europa.eu/committees/en/the-role-of-vat-and-data-bias-in-combatt/product-details/20251022CHE13386>

⁸⁷ <https://www.imo.org/en/mediacentre/pressbriefings/pages/imo-net-zero-shipping-talks-to-resume-in-2026.aspx>

⁸⁸ <https://bsky.app/profile/teresaribera.ec.europa.eu/post/3m3fjmhgdkc2v>

Tributación de los ultra-ricos en la UE⁸⁹

El debate sobre cómo gravar a las personas ultra-ricas (ultra-high-net-worth individuals), es decir, quienes poseen patrimonios extremadamente elevados, ha cobrado fuerza en Europa y a nivel internacional. Esto se debe al aumento de la desigualdad en la acumulación de riqueza y a las crecientes necesidades de gasto público, especialmente en defensa. El Subcomité FISC del Parlamento Europeo abordó este asunto en una audiencia pública el 11 de diciembre de 2025⁹⁰.

1. Cambio de enfoque: de gravar ingresos a gravar riqueza

La presión financiera sobre los gobiernos europeos está llevando a reconsiderar cómo se distribuye la carga fiscal. Tradicionalmente, la mayor parte de los impuestos recaen sobre:

- Ingresos del trabajo (salarios): suelen ser progresivos, aunque los tipos máximos han ido bajando.
- Ingresos del capital: dividendos y plusvalías, que generalmente tributan menos que los ingresos laborales.

Esto último cuestiona la equidad del sistema, ya que quienes más riqueza tienen pagan proporcionalmente menos.

Por ello, vuelve a surgir interés en impuestos sobre el patrimonio: gravar cada año el total de activos menos deudas. Este tipo de impuesto permitiría: recaudar más dinero, reducir desigualdades y gravar ganancias no realizadas (por ejemplo, revalorización de acciones), que normalmente no pagan impuestos hasta que se venden.

2. Problemas del impuesto al patrimonio

A pesar de sus ventajas, existen riesgos:

- Fuga fiscal: los contribuyentes muy ricos pueden trasladarse a otros países.
- Menor inversión.
- Problemas de liquidez: personas con mucho patrimonio “en papel”, pero poco dinero disponible.
- Costes administrativos elevados.
- Posible ampliación gradual del impuesto a más contribuyentes de lo inicialmente previsto.

Históricamente, muchos países de la OCDE tenían impuesto al patrimonio en 1990, pero casi todos lo han eliminado por su baja recaudación y alta complejidad administrativa.

3. Situación actual en Europa

Hoy solo España mantiene un impuesto general sobre el patrimonio, que incluye exención de 700.000 € por persona (más 300.000 € para vivienda habitual), tipos entre 0,2 % y 3,5 %, y además, existe

⁸⁹ [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2025/779237/EPRS_ATA\(2025\)779237_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2025/779237/EPRS_ATA(2025)779237_EN.pdf)

⁹⁰ <https://www.europarl.europa.eu/committees/en/taxation-of-ultra-high-net-worth-individ/product-details/20251127CHE13448>

un impuesto temporal para grandes fortunas (más de 3 millones). En 2023 estos impuestos generaron 2.200 millones €.

La efectividad de estos impuestos varía según la concentración de riqueza de cada país, las desigualdades internas y la facilidad de mover capitales al extranjero.

4. Propuesta del G20: mínimo global para ultra-ricos

En 2024, el economista Gabriel Zucman presentó al G20 una propuesta global:

- Impuesto mínimo del 2 % anual para personas con más de 1.000 millones de dólares en patrimonio.
- Solo pagaría si su tributación actual no alcanza ese umbral.
- Requeriría coordinación internacional para medir riquezas técnicamente complejas (arte, acciones no cotizadas, etc.).

El G20 considera avanzar en mecanismos para asegurar que los ultra-ricos paguen impuestos de forma efectiva.

5. Próximos pasos en la UE

La Comisión Europea está realizando un estudio sobre la eficacia de los impuestos patrimoniales aplicados a los ultra-ricos en Europa y en otros países. El informe será publicado a finales de 2025.

Francia: la tasa Zucman

En Francia, Zucman ha sacudido el debate político proponiendo que todos los hogares con más de 100 millones de euros paguen un impuesto anual mínimo del 2 % sobre el valor de su patrimonio. Su propuesta —la “tasa Zucman”⁹¹— surge en un contexto de fuerte descontento social y crisis fiscal, y podría recaudar hasta 20.000 millones de euros al año según sus cálculos. La idea ha sido abrazada por los socialistas, clave en las negociaciones presupuestarias con el nuevo primer ministro Sébastien Lecornu, mientras que el gobierno centrista de Macron se opone pero necesita el apoyo de la izquierda para estabilizar las cuentas públicas. El debate domina los medios: unos temen fuga de capitales o pérdida de competitividad, otros cuestionan su legalidad, pero Zucman ha conseguido reorientar la conversación nacional hacia la justicia fiscal y el papel de los ultrarricos.

Zucman, heredero intelectual del éxito global de Thomas Piketty, se ha consolidado como una figura influyente en el debate internacional sobre la tributación de grandes fortunas, con asesorías al G20, reconocimiento académico y una fuerte presencia mediática. Sus críticos incluyen a grandes empresarios como Bernard Arnault, que afirma que el impuesto “destruiría la economía francesa”, mientras que emprendedores como el fundador de Mistral AI temen no poder pagarlo si se basa en el valor fluctuante de sus acciones. Zucman propone incluso compensar la falta de liquidez transfiriendo acciones al Estado, una idea tachada de excesiva por sus detractores. Aun así, la propuesta cuenta con un respaldo ciudadano abrumador: un 86 % de apoyo, reflejo de una Francia profundamente sensibilizada con la igualdad y la justicia fiscal.

⁹¹ https://www.lemonde.fr/en/les-decodeurs/article/2025/09/23/zucman-tax-what-the-proposed-wealth-tax-would-mean-for-france_6745653_8.html

Derechos de aduana a los paquetes pequeños

El ECOFIN del 12 de diciembre de 2025⁹² acordó aplicar a partir de julio de 2026 un impuesto fijo de 3 € por cada tipo de artículo diferente incluido en paquetes de bajo valor procedentes de fuera de la UE, poniendo fin a la exención para envíos inferiores a 150 €. La medida surge ante el enorme aumento de paquetes baratos (impulsado por plataformas como Shein y Temu) que llegan sin un control adecuado: hasta septiembre de 2025 ya se habían recibido más envíos que en todo 2024, y en algunos aeropuertos hasta el 80 % de los envíos no cumple las normas de seguridad. Este flujo masivo genera cargas para las aduanas, riesgos sanitarios y un volumen creciente de residuos.

El impuesto, aplicable temporalmente hasta que la UE complete la reforma de la Unión Aduanera prevista para 2028, pretende frenar esta “invasión de paquetes” y mejorar la supervisión. Aunque se eliminará definitivamente la llamada regla de minimis, el control basado en el valor y el tipo de producto requerirá un intercambio de datos más avanzado. El nuevo impuesto europeo será independiente de otras tasas nacionales, como la tarifa de gestión propuesta por Francia para cubrir los costos aduaneros derivados del mismo fenómeno.

Andrzej Domański, Ministro de Finanzas, Presidencia polaca del Consejo de la Unión Europea

1. Importancia de la simplificación normativa

Andrzej Domański destacó que la presidencia polaca considera fundamental reducir las obligaciones de información y simplificar las normativas fiscales de la Unión Europea. Propuso la eliminación de requisitos innecesarios, inconsistentes o que generen una carga burocrática excesiva. Según el ministro, estas medidas contribuirán a mejorar la competitividad del mercado único, facilitando las operaciones de las empresas y reduciendo los costos asociados al cumplimiento fiscal.

2. Iniciativa de conclusiones del Consejo sobre una política fiscal preparada para el futuro

La presidencia polaca impulsa un conjunto de conclusiones del Consejo relacionadas con una política fiscal que fortalezca la competitividad de la UE. Estas conclusiones, adoptadas el 11 de marzo, establecen cuatro principios fundamentales para revisar el marco legal existente y guiar futuras iniciativas legislativas: reducir la carga administrativa y de cumplimiento tanto para las administraciones como para los contribuyentes, eliminar normas fiscales obsoletas y superpuestas, aumentar la claridad y simplificación de la legislación fiscal, y optimizar la aplicación de procedimientos fiscales y requisitos de información.

3. Análisis de la legislación fiscal europea

El ministro propuso realizar un análisis profundo del marco legal fiscal de la UE. Este análisis abarcaría la revisión de directivas clave como la Directiva de Cooperación Administrativa y la Directiva contra la Evasión Fiscal. Además, señaló que la simplificación también debería abarcar la fiscalidad indirecta. Asimismo, enfatizó que cualquier nueva propuesta legislativa futura debe cumplir con los estándares establecidos de simplificación.

4. Solicitud a la Comisión Europea

Domański instó a la Comisión Europea a proporcionar a los Estados miembros un informe inicial y una hoja de ruta sobre la agenda de simplificación fiscal antes del final del tercer trimestre del año. Sin

⁹² <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2025/12/12/customs-council-agrees-to-levy-customs-duty-on-small-parcels-as-of-1-july-2026/>

embargo, subrayó que, aunque se simplifiquen las reglas, es esencial mantener una sólida protección contra el fraude fiscal y la planificación fiscal agresiva.

5. Impacto en la competitividad y ejemplo de Polonia

El ministro destacó que estas reformas fiscales contribuirán a aumentar la competitividad de las empresas de la Unión Europea. También mencionó que la simplificación de las normativas fiscales a nivel nacional podría tener un impacto positivo en el mercado único. Como ejemplo, explicó que en Polonia se están llevando a cabo trabajos analíticos para simplificar el marco legal fiscal nacional, como parte de un plan gubernamental liderado por el Primer Ministro Donald Tusk. Para este fin, se creó un equipo especial de desregulación que ha invitado a representantes del sector empresarial para discutir la agenda y establecer principios de cooperación.

Conclusión

Domański expresó su convicción de que la reducción de la burocracia fiscal no solo beneficiará a las empresas, sino también a todos los ciudadanos europeos.

Consultas tributarias



Consultas Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa

N.º Acuerdo	Concepto tributario	Asunto objeto de consulta	Texto
CCEN 2025.4	IRPF	IRPF. Determinación del régimen fiscal aplicable a las retenciones sobre rendimientos de trabajo practicadas a trabajadores de un organismo autónomo que a lo largo de un ejercicio experimentan un cambio de puesto de trabajo entre territorios que tienen distintos regímenes fiscales.	Enlace acceso a texto

CONSULTA CCEN 2025.4.- IRPF.— Determinación del régimen fiscal aplicable a las retenciones sobre rendimientos de trabajo practicadas a trabajadores de un organismo autónomo que a lo largo de un ejercicio experimentan un cambio de puesto de trabajo entre territorios que tienen distintos regímenes fiscales.

Hechos planteados

La entidad consultante es un organismo autónomo con implantación territorial en todo el país. Al tener trabajadores que prestan su servicio en Álava, Gipuzkoa, Navarra y Bizkaia, así como en el resto de las provincias del territorio común, se realiza la presentación de los modelos 111 "Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de Renta. Autoliquidación" y 190 "Declaración Informativa. Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de rentas. Resumen anual" en las Haciendas Forales y en la AEAT.

La entidad consultante manifiesta que a lo largo de un ejercicio se producen cambios de puesto de trabajo entre territorios que tienen distintos regímenes fiscales (de las Haciendas Forales a la AEAT, o viceversa, y entre las Haciendas Forales). Es decir, tienen funcionarios que están 7 meses en una provincia y el resto del año en otra y estas pueden pertenecer a distintos regímenes fiscales (AEAT o Forales).

Cuestiones planteadas

La entidad consultante desea conocer el régimen fiscal aplicable a las retenciones sobre rendimientos de trabajo practicadas a estos trabajadores.

Contestación

Esta consulta ha sido tramitada en virtud de lo establecido en el artículo 64.b) del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (Concierto Económico), según el cual: *"La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tendrá atribuidas las siguientes funciones: (...) b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones y no ser admitidas, podrá llegarse a un acuerdo sobre las mismas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa así como cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes."*

El artículo 7 del Concierto Económico, en sus apartados Uno a) y Dos, regula los puntos de conexión que permiten determinar la Administración competente para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo y la normativa aplicable a los mismos:

“Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.

En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco o no se pueda determinar el lugar en donde se realicen los trabajos o servicios, se considerará que los trabajos o servicios se prestan en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.

Asimismo, en el caso de teletrabajo y en los supuestos en que los trabajos o servicios se presten en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar se entenderán prestados en el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.”

(...).

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior los funcionarios y empleados de los Organismos autónomos y entidades públicas empresariales, Sociedades mercantiles estatales, Consorcios de adscripción estatal, Fundaciones estatales, Universidades públicas no transferidas, Autoridades Portuarias de los puertos que se encuentran en territorio vasco.”

Este precepto establece una regla general en virtud de la cual cada Administración es competente para exigir, conforme a su propia normativa, las retenciones que deban practicarse sobre las rentas que se abonen como consecuencia de los servicios o trabajos prestados en su territorio. Es decir, la competencia para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo se atribuye al territorio (común o foral) donde se realice el trabajo o servicio.

Por otra parte, establece una excepción a la regla general, aplicable a las retenciones satisfechas por entidades públicas, excepción que no resulta aplicable a los Organismos Autónomos. La entidad consultante, al tener la naturaleza de organismo autónomo, no aplicará la excepción prevista en el apartado Dos del artículo 7, sino la regla general recogida en la letra a) del apartado Uno de dicho precepto.

Por tanto, durante los períodos en los que los funcionarios adscritos al organismo autónomo presten servicios en el ámbito de los Territorios Históricos del País Vasco, el modelo 111 (“Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de Renta. Autoliquidación.”) deberá presentarse ante la Diputación Foral correspondiente, aplicando la normativa establecida por la misma. Por el contrario, cuando dichos funcionarios presten sus servicios en territorio común, será aplicable la normativa estatal sobre retenciones, debiéndose presentar el modelo 111 ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT).

En lo que respecta al modelo 190 ("Declaración Informativa. Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de rentas. Resumen anual"), el artículo 46 del Concierto establece:

"Uno. Los resúmenes de las retenciones e ingresos a cuenta practicados deberán presentarse con arreglo a su respectiva normativa, en la Administración competente para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta que deban incluirse en los mismos.

(...)"

En consecuencia, en el presente supuesto, el modelo 190 deberá presentarse ante las administraciones tributarias competentes para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta de cada uno de los territorios en los que los funcionarios adscritos al organismo autónomo hayan prestado servicios durante el ejercicio.

Por lo que se refiere a la tributación de los funcionarios por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sus declaraciones deberán presentarse de acuerdo con el punto de conexión previsto en el artículo 6 del Concierto Económico, que dispone:

"Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.

(...)"

En consecuencia, cada trabajador deberá atender al lugar donde se localiza su propia residencia habitual durante el ejercicio. La residencia habitual se determina de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 43. Uno del Concierto:

"Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

Finalmente, en cuanto a la eficacia de los pagos a cuenta, el artículo 12 del Concierto dispone:

"A efectos de la liquidación del Impuesto sobre la Renta del perceptor, tendrán validez los pagos a cuenta que se hayan realizado en uno y otro territorio, sin que ello implique, caso de que dichos pagos se hubieran ingresado en Administración no competente, la renuncia de la otra a percibir la cantidad a que tuviera derecho, pudiendo reclamarla a la Administración en la que se hubiera ingresado."

De acuerdo con este precepto, las retenciones practicadas a los funcionarios adscritos al organismo autónomo e ingresadas en las correspondientes administraciones serán válidas a efectos de sus autoliquidaciones del IRPF, incluso cuando la administración en la que se haya ingresado la retención no coincida con aquella ante la que deba presentarse la autoliquidación del impuesto, conforme al criterio de residencia habitual del contribuyente.

Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico



Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto 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 Concierto 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
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
OT	Obligado Tributario

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
17/2025	26/2021	El objeto es determinar la calificación a efectos del IVA de la adquisición en 2018 por la entidad OT de ciertos locales en Burgos a otra sociedad mercantil. La JACE acuerda declarar que no procede comprobar vía gestión tributaria la calificación de una operación a los efectos de solicitar la colaboración prevista en el artículo 47 ter del Concierto Económico.	R 17/2025
18/2025	63/2022	El objeto es determinar la calificación conforme al procedimiento del artículo 47 ter del Concierto Económico, en relación con el IVA del año 2019, de las ejecuciones de obra realizadas a la entidad OT, por las empresas proveedoras de la contratista principal (la propia OT). La JACE acuerda declarar que: 1º.- La determinación del sujeto pasivo de la operación queda incluida dentro de la calificación a que se refiere el artículo 47 ter del Concierto Económico. 2º.- No procede comprobar vía gestión tributaria la calificación de una operación a los efectos de solicitar la colaboración prevista en el artículo 47 ter del Concierto Económico.	R 18/2025
19/2025	68/2022	El objeto es determinar la competencia en relación al reembolso de los saldos de IVA pendientes de compensar de la entidad OT, generados con anterioridad a la fecha de prescripción del derecho de crédito público interadministrativo derivado de la solicitud de cambio de domicilio articulada el 7 de agosto de 2017. La JACE acuerda declarar que la cantidad a remesar por la DFB a la AEAT como consecuencia del cambio de domicilio fiscal de la entidad OT no puede disminuirse por los saldos a compensar generados con anterioridad al 11 de noviembre de 2007.	R 19/2025
20/2025	5/2025	El objeto es determinar la competencia de exacción por IVA e IS del ejercicio 2009 respecto de la entidad OT. La JACE acuerda declarar que la AEAT carece de competencia para exaccionar el IVA y el IS del ejercicio 2009 a la entidad OT.	R 20/2025
21/2025	1/2022	El objeto es determinar si la AEAT debió seguir el procedimiento de colaboración previsto en el artículo 47 ter del Concierto Económico en la regularización por el IVA del ejercicio 2018 que efectuó a la entidad OT, con origen en las facturas emitidas por otra entidad mercantil que fue contratada por la propia OT el 31/12/2017 para realizar labores de demolición de las edificaciones preexistentes y de remediación de los suelos un inmueble situado en San Sebastián (Gipuzkoa). La JACE acuerda declarar que: 1º.- La determinación del sujeto pasivo de la operación queda incluida dentro de la calificación a que se refiere el artículo 47 ter del Concierto Económico. 2º.- La AEAT ha incumplido el procedimiento de coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras establecido por el artículo 47 ter del Concierto Económico.	R 21/2025

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
22/2025	44/2022	El objeto es determinar la competencia de exacción de las retenciones por haberes pasivos correspondientes al período de enero de 2017 practicadas por las entidades OT. La JACE acuerda declarar que está prescrita la obligación de la AEAT de remesar a la DFA el importe de las retenciones correspondientes al período de enero de 2017 de las retenciones por IRPF practicadas por el INSS y MUGENAT a diversos pensionistas y perceptores de clases pasivas.	R 22/2025
23/2025	3/2023	El objeto es determinar la competencia de exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por el IRPF referidas a prestaciones abonadas por la entidad OT a determinados perceptores durante el ejercicio 2018. La JACE acuerda declarar que la competencia para la exacción de las retenciones practicadas por la entidad OT, sobre las cantidades satisfechas durante el ejercicio 2018 en concepto de rentas correspondientes a pensiones y haberes pasivos a funcionarios o empleados residentes en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, que prestaron sus servicios en la AEAT y la Dirección Provincial de la Tesorería General de la Seguridad Social de Gipuzkoa, corresponde a la DFG.	R 23/2025
24/2025	67/2022	El objeto es determinar la aplicación del art. 47.ter del Concierto Económico en relación con la regularización del IVA de los años 2018 a 2021 de la entidad OT. La JACE acuerda declarar que no procede articular el procedimiento de colaboración del art. 47.ter del Concierto Económico, ya que la comprobación inicial de la DFG no se incardina en el seno de un procedimiento de inspección.	R 24/2025
25/2025	74/2022	El objeto es determinar la competencia de la DFG para comprobar el volumen de operaciones de la entidad OT respecto del IVA de los años 2018-2021 e IS de los ejercicios 2017-2020. La JACE declara que la DFG se ha excedido en sus competencias con motivo de la comprobación realizada respecto del volumen de operaciones del obligado en relación con el IVA de los años 2018-2021 e IS de los ejercicios 2017-2020.	R 25/2025
26/2025	72/2022	El objeto es determinar la competencia de exacción de las retenciones practicadas por la entidad OT derivadas de trabajos previamente prestados para entidades integrantes de la Administración Institucional del Estado, durante el año 2018. La JACE declara que corresponde a la DFB la exacción de las retenciones practicadas en 2018 por la DGCPPP a perceptores residentes en Bizkaia derivadas de prestaciones de servicios prestados en los diversos entes que integran la Administración Institucional del Estado.	R 26/2025

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
27/2025	70/2022	El objeto es determinar la competencia para la exacción del IVA correspondiente a los ejercicios 2016 a 2019 de la entidad OT. La JACE declara que las entregas de bienes que GALP ENERGÍA realizó durante los ejercicios 2016, 2017, 2018 y 2019 en el depósito fiscal situado en el Territorio Histórico de Álava, tanto dentro del referido depósito como a la salida del mismo, se entienden localizadas en el depósito fiscal, correspondiendo por tanto a la Diputación Foral de Álava, en los ejercicios 2016, 2017, 2018 y 2019 por el IVA, la proporción de volumen de operaciones correspondiente a dichas entregas.	R 27/2025
28/2025	45/2022	El objeto es determinar la competencia para aprobar y notificar el acuerdo previo de valoración bilateral (BAPA) con las autoridades portuguesas (IS). La JACE acuerda declarar archivado el procedimiento por pérdida sobrevenida de su objeto al haberse otorgado al OT la necesaria seguridad jurídica en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sin que proceda dictar una resolución que pudiese afectar a la validez del BAPA.	R 28/2025
29/2025	184/2024	El objeto es determinar la competencia de exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por el IRPF referidas a rendimientos del trabajo satisfechos a determinados perceptores durante los ejercicios 2020, 2021 y 2022. La JACE acuerda declarar que la competencia para la exacción de las retenciones practicadas por la entidad OT sobre las cantidades satisfechas durante los ejercicios 2020, 2021 y 2022 en concepto de rentas correspondientes a trabajos prestados en Gipuzkoa o correspondientes a pensiones y haberes pasivos a funcionarios o empleados residentes en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, que prestaron sus servicios en la entidad OT, corresponden a la DFG.	R 29/2025
30/2025	71/2021	El objeto es determinar la competencia de exacción por IVA 2014-2018 por las cuotas repercutidas por el EP a su casa matriz. La JACE acuerda declarar que corresponde a la AEAT la devolución de las cuotas de IVA repercutidas por el EP a la Sede Central del OT durante los años 2014 a 2018..	R 30/2025

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
31/2025	73/2022	El objeto es determinar la competencia para la exacción del IS correspondiente al ejercicio 2018, en relación con entregas realizadas en depósitos fiscales. La JACE acuerda declarar la extensión de los efectos de sus resoluciones 11/2017, de 21 de junio; 13/2017, de 15 de noviembre; y 35/2022, de 28 de julio; a este conflicto, y en consecuencia, declarar que las entregas de bienes que la entidad OT realizó durante el ejercicio 2018 en los depósitos fiscales situados en el Territorio Histórico de Bizkaia, tanto dentro de los referidos depósitos como a la salida de los mismos, se entienden localizadas en los depósitos fiscales, correspondiendo por tanto a la DFB en el ejercicio 2018 por el IS la proporción de volumen de operaciones correspondiente a dichas entregas..	R 31/2025
32/2025	79/2022	El objeto es determinar la competencia de la AEAT para regularizar unilateralmente, en el marco del IS de los ejercicios 2015 a 2017, las operaciones vinculadas del Grupo Fiscal X/XX, con diversas colaterales de competencia inspectora foral, así como la posibilidad de que dicha regularización alcance el coste del bono social en los ejercicios 2015 y 2016. La JACE acuerda declarar que la AEAT debería haber permitido una participación en su procedimiento de comprobación de operaciones vinculadas del IS 2015 a 2017 a la DFB, intercambiando datos e información, criterios y valoraciones, a fin de intentar, con arreglo al principio de buena fe, evitar la sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación derivada de la adopción de regularizaciones que no se apliquen bilateralmente por ambas Administraciones, sin hacer un pronunciamiento expreso sobre el ajuste relacionado con el coste del bono social..	R 32/2025
33/2025	80/2022	El objeto es determinar el domicilio fiscal de personas jurídicas. La JACE acuerda declarar archivado el procedimiento sin más trámite, por estar todas las partes de acuerdo en el traslado del domicilio fiscal a territorio común con efectos retroactivos al 12 de diciembre de 2019.	R 33/2025
34/2025	192/2024	El objeto es determinar la competencia de exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por el IRPF referidas a rendimientos del trabajo satisfechos a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa que prestaron sus servicios en el Territorio Histórico de Bizkaia durante los meses de enero y febrero de 2024. La JACE acuerda declarar que la competencia para la exacción de las retenciones practicadas por la entidad OT sobre las cantidades satisfechas durante los meses de enero y febrero de 2024 en concepto de rentas correspondientes a trabajos prestados en el Territorio Histórico de Bizkaia por funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa, corresponden a la DFB.	R 34/2025

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
35/2025	81/2022	El objeto es determinar el domicilio fiscal de personas jurídicas. La JACE acuerda aceptar el allanamiento de la AEAT al conflicto 81/2022 planteado por la DFB; y archivar dicho conflicto por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, por estar ambas Administraciones de acuerdo en el traslado del domicilio fiscal a territorio común con efectos retroactivos al 11 de junio de 2021.	R 35/2025

Recaudación tributaria de las Haciendas Forales



Recaudación tributos concertados. Previsión cierre 2025

Aitziber Ipiñazar Petralanda

Responsable del Servicio de gestión de ingresos y análisis recaudatorio
Dirección de Recursos Institucionales del Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco

Resultado previsto para el cierre de 2025

Las instituciones vascas han estimado la previsión de cierre de la recaudación por tributos concertados para el ejercicio 2025 en 20.093 millones de euros, lo que supone un incremento del 9,7% respecto a 2024. En términos absolutos, el crecimiento de la recaudación será de 1.782,7 millones de euros.

En el apartado de la imposición directa, la recaudación por IRPF creció hasta agosto un 10,7%, incremento que incluso acentuará su crecimiento al cierre de año, para alcanzar una tasa de variación interanual del 13,5% en dicha fecha. El aumento se basa principalmente en el crecimiento de las retenciones de los rendimientos de trabajo (5,6%), apoyadas en la consistencia registrada en la evolución de la ocupación; en el crecimiento de las retenciones de capital mobiliario (12,4%), debido al buen comportamiento de los dividendos y las retenciones asociadas a los fondos de inversión; y en el crecimiento en la cuota diferencial neta (62,9%), provocada por las devoluciones extraordinarias a mutualistas efectuadas en 2024 que no se van a dar en 2025.

Continuando con la imposición directa, el impuesto sobre sociedades se espera que finalice el año en tasas de variación negativas. La cuota diferencial neta de este impuesto decrece un 25,4% debido a la disminución de los ingresos de los pagos a cuenta de las entidades sometidas a normativa de territorio común y cuya exacción corresponde a las haciendas forales en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco.

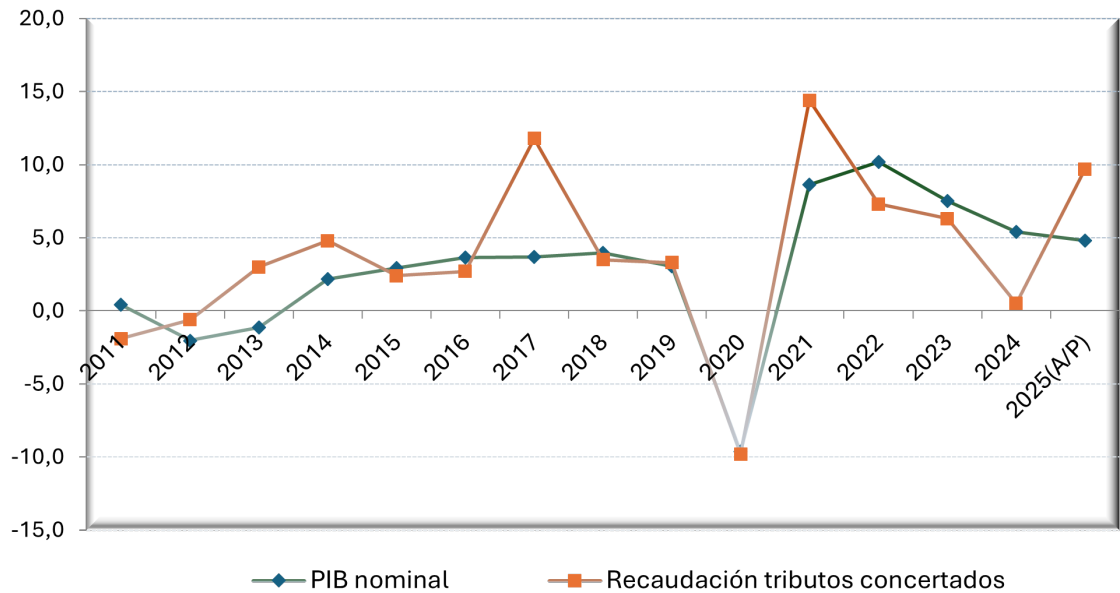
Para finalizar con los impuestos directos, cabe subrayar el impacto positivo derivado de la creación del nuevo impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras (+34,9 millones de euros).

Dentro de los principales impuestos indirectos, se espera que el incremento de la recaudación por el total de IVA en 2025 (10,2%) supere ampliamente la registrada durante 2024 (-0,8%), la cual se vio afectada muy negativamente por el fraude de los hidrocarburos. Además, en 2025, el IVA se ha beneficiado por la ya mencionada fortaleza del empleo, la cual sigue sosteniendo la demanda interna y el consumo, y también por la recuperación de los tipos impositivos anteriores a las medidas antiinflación en energía (vuelve al 21% general) y en alimentación (vuelve a ser del 4%).

La recaudación global del conjunto de los impuestos que gravan consumos específicos de bienes (impuestos especiales de fabricación, envases y electricidad) crecerá al cierre del año un 9,8%. Incremento que se apoya en mayores consumos de gasolinas, gasóleos y electricidad, y en los cambios normativos producidos (aumento de los tipos impositivos desde inicio de año en labores del tabaco, restablecimiento desde julio de 2024 y mantenido así en 2025 del tipo original del impuesto de electricidad debido a la finalización de las medidas temporales para paliar la crisis energética, y la creación del nuevo impuesto sobre líquidos para cigarrillos electrónicos).

RECAUDACIÓN CAPV				
(en miles de euros)				
Impuesto	Recaudación 2024	Previsión Cierre 2025	Diferencia	Variación (%)
IRPF	6.972.672	7.914.036	941.364	13,5
Impuesto s/sociedades	1.739.711	1.491.046	-248.665	-14,3
IVA (Incluidos ajustes con Estado)	6.873.547	7.574.656	701.109	10,2
IIEE (Fabric., Env., Electric.) (Incluidos ajustes con Estado)	1.507.404	1.655.500	148.096	9,8
Resto	1.216.695	1.457.455	240.760	19,8
Total	18.310.029	20.092.693	1.782.664	9,7

Evolución de la recaudación y del PIB nominal: CAPV



2025eko EAEan AURREIKUSITAKO DIRU-BILKETA/ PREVISION RECAUDACION C A P V 2025						
Zerga Itunduak / Tributos concertados						
FINKATUTA/ CONSOLIDADO						
(en euros/ eurotan)						
	Diru-Bilketa 2024 Recaudación	Aurreikuspena 2025 Previsión	% (2) / (1)	Aurrekontua 2025 Presupuesto	Aldea Diferencia	Guzapen Maila Grado ejec.
	(1)	(2)	(2) / (1)	(3)	(2) - (3)	
ZUZENENKO ZERGAK						IMPUESTOS DIRECTOS
Pertsona Fisikoen Errentaren g/Zerga:						Impto. s/ Renta Personas Físicas :
Lan eta Lanbide-jardueren Etekinen Atxikip.	7.096.910.925	7.491.413.000	5,6	7.322.027.100	169.385.900	102,3 Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.
Higigarriaren Kapital Etekinen Atxikip.	318.997.000	358.698.000	12,4	316.200.000	42.498.000	113,4 Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario
Higiezinaren Kapital Etekinen Atxikip.	90.429.428	93.854.000	3,8	93.455.800	398.200	100,4 Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario
Ondare Irabazien Atxikip.	71.197.476	17.582.000	(75,3)	13.785.000	3.797.000	127,5 Retenciones Ganancias Patrimoniales
Loteria eta Apostu Jakin Batzuen g/Z Ber.	17.165.808	49.778.000	190,0	23.039.490	26.738.510	216,1 Gravamen especial s/premios det. loterías y ap.
Zatikako Ordainketak	197.771.859	206.602.000	4,5	204.800.000	1.802.000	100,9 Pagos frac. Profes. y Empresariales
Hondar-kuota Garbia	(819.800.264)	(303.891.000)		(326.700.000)	22.809.000	
						Cuota diferencial neta
PFEZ Guztira	6.972.672.232	7.914.036.000	13,5	7.646.607.390	267.428.610	103,5 Total I R P F
Sozietateen g/Zerga:						Impto. s/ Sociedades :
Higigarriaren Kapital Etekinen Atxikip.	318.996.262	358.698.000	12,4	316.200.000	42.498.000	113,4 Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario
Higiezinaren Kapital Etekinen Atxikip.	90.429.015	93.854.000	3,8	93.455.800	398.200	100,4 Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario
Ondare Irabazien Atxikip.	71.197.469	99.665.000	40,0	78.115.000	21.550.000	127,6 Retenciones Ganancias Patrimoniales
Loteria eta Apostu Jakin Batzuen g/Z Ber.	0	0		0	0	0,0 Gravamen especial s/premios det. loterías y ap.
Hondar-kuota Garbia	1.259.088.440	938.829.000	(25,4)	1.285.288.900	(346.459.900)	73,0 Cuota diferencial neta
Sozietateen Zergak. Guztira	1.739.711.185	1.491.046.000	(14,3)	1.773.059.700	(282.013.700)	84,1 Total I. Sociedades
Egoitzadunak Ez Direnen Errentaren g/Zerga	171.106.626	189.706.000	10,9	177.088.000	12.618.000	107,1 Impto. s/ Renta No Residentes
Oinordekatasunen eta Dohaintzen g/Zerga	179.828.965	226.194.000	25,8	164.280.400	61.913.600	137,7 Impto. s/ Sucesiones y Donaciones
Ondasaren g./Z/ Fortuna handien gaineko aldi bat	197.469.413	232.693.000	17,8	201.754.600	30.938.400	115,3 Impto. s/ Patrimonio Temporal Solidaridad de las Grandes Fortunas
Kreditu Erakundetako gordailuen g/Z	29.492.537	29.835.000	1,2	30.772.000	(917.000)	97,0 Impto. s/ Depósitos en las Entidades de Crédito
Energia elektrikoaren ekoizpenaren g/Z	22.728.368	60.805.000	167,5	16.822.000	43.983.000	361,5 Impto. s/ Producción de Energía Eléctrica
Finantza erak. interesen eta komisioen g/Z	0	34.894.000		0	34.894.000	0,0 Impto. s/ Intereses y comisiones ent financieras
Bestelako iraungitako Zergak	0	0		0	0	0,0 Impuestos extinguidos
Zuzeneko Zergak Guztira	9.313.009.327	10.179.229.000	9,3	10.010.384.090	168.844.910	101,7 Total Impuestos Directos
ZEHAHAKAKO ZERGAK						IMPUESTOS INDIRECTOS
BEZ Berezko Kudeaketa	4.301.747.980	4.690.956.000	9,0	4.742.411.600	(51.455.600)	98,9 IVA Gestión propia
BEZ FA Kudeaketa	4.301.747.980	4.690.956.000	9,0	4.742.411.600	(51.455.600)	98,9 Gestión propia D.F.
BEZ FFAA Egokitzapena	0	0		0	0	0,0 Ajuste interno
Ondare-eskualdaketen g/Zerga	192.186.552	243.345.000	26,6	182.506.200	60.838.800	133,3 Impto. s/ Transmisiones Patrimoniales
Egintza Juridiko Dokumentatuen g/Zerga	39.644.074	45.271.000	14,2	41.726.800	3.544.200	108,5 Impto. s/ Actos Jurídicos Documentados
Zenbait Garraio-bidieren g/Z.B.	30.043.179	24.428.000	(18,7)	33.100.000	(8.672.000)	73,8 I.E. s/ Determinados Medios de Transporte
Fabrikazio Z Berezko Berezko Kudeaketa	3.514.912	3.100.000	(11,8)	3.370.000	(270.000)	92,0 Imptos. Especiales. Gestión propia
Alkohol, Eratorriak eta Bitartekoak						Alcohol, Derivadas e Intermedios
Hidrokarburoak:						Hidrocarburos:
Barne eragiketak (tasa autonómica salbu)	1.412.770.335	1.472.000.000	4,2	1.500.000.000	(28.000.000)	98,1 Op. Interiores (excluido tipo autonómico)
Tasa autonómikoak	0	0		0	0	0,0 Tipo autonómico
Tabako-motak	389.596.421	424.000.000	8,8	394.000.000	30.000.000	107,6 Labores del Tabaco
Zigarreta elektronikoetarako likidoak	0	100.000		0	100.000	0,0 Líquidos cigarrillos electrónicos
Garagardoa	2.271.506	1.700.000	(25,2)	2.655.000	(955.000)	64,0 Cerveza
Elektrizitatea	49.338.285	76.400.000	54,8	80.000.000	(3.600.000)	95,5 Electricidad
Ikatzaren g/Z.B.	0	0		0	0	0,0 I.E.s/ Carbón
Berrerabili ezin diren plastikozko ontzien g/Z.B.	14.957.976	13.600.000	(9,1)	14.300.000	(700.000)	95,1 I.E. s/ Envases de Plástico no Reutilizables
Aseguru-primen g/Zerga	125.275.038	133.568.000	6,6	129.482.600	4.085.400	103,2 Impto. s/ Primas de Seguros
Joku jardueraren g/Zerga	7.066.091	8.161.000	15,5	7.955.900	205.100	102,6 Impto. s/ Actividades del Juego
Berotegi-efektuko gas fluordunen g/Zerga	8.405.886	9.500.000	13,0	8.700.000	800.000	109,2 Impto. s/ Gases fluorados de efecto invernadero
Finantza-transakzioen g/Zerga	80.521.914	87.000.000	8,0	67.000.000	20.000.000	129,9 Impto. s/ Transacciones Financieras
Zenbait zerbitzu digitalen g/Zerga	13.282.984	15.263.000	14,9	13.986.000	1.277.000	109,1 Impto. s/ Determinados Servicios Digitales
Zaborte-geltan Hondakinak Uztearen g/Z	15.627.493	17.013.000		15.420.400	1.592.600	110,3 Impto. s/ Depósito de residuos en vertederos
Iraungitako Zergak	(306.730)	0		0	0	0,0 Impuestos extinguidos
Zeharkako Zergak Guztira	6.685.943.897	7.265.405.000	8,7	7.236.614.500	28.790.500	100,4 Total Impuestos Indirectos
TASAK ETA BESTELAKO SARRERAK						TASAS Y OTROS INGRESOS
Bingoa	3.647.343	3.681.000	0,9	3.804.300	(123.300)	96,8 Bingo
Makinak eta aparatu automatikoak	32.198.052	31.511.000	(2,1)	33.915.000	(2.404.000)	92,9 Máquinas y aparatos automáticos
Kasinoak eta bestelakoak	6.471.081	6.819.000	5,4	6.730.100	88.900	101,3 Casinos y otros
Jokoaren gaineko tasak Guztira	42.316.476	42.011.000	(0,7)	44.449.400	(2.438.400)	94,5 Total Tasas de Juego
Errekargoak	19.170.615	19.782.000	3,2	20.290.300	(508.300)	97,5 Recargos
Berandutza interesak	26.980.591	22.611.000	(16,2)	32.694.600	(10.083.600)	69,2 Intereses de Demora
Isunak	14.934.442	14.425.000	(3,4)	14.443.000	(18.000)	99,9 Sanciones
Tasak eta bestelako Sarrerak Guztira	103.402.123	98.829.000	(4,4)	111.877.300	(13.048.300)	88,3 Total Tasas y otros ingresos
BEREZKO KUDEAKETA GUZTIRA	16.102.355.347	17.543.463.000	8,9	17.358.875.890	184.587.110	101,1 TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTION PROPIA
BEZaren egokitzapena						Ajuste IVA
Aduanak	1.596.173.452	1.820.000.000	14,0	1.648.000.000	172.000.000	110,4 Importaciones
Barne Eragiketak	975.625.649	1.063.700.000	9,0	1.069.000.000	(5.300.000)	99,5 Op. Interiores
BEZaren egokitzapena Guztira	2.571.799.101	2.883.700.000	12,1	2.717.000.000	166.700.000	106,1 Total Ajuste IVA
Zerga Berezien Egokitzapena						Ajustes Imptos. Especiales
Alkohol, Eratorriak eta Bitartekoak	53.463.494	54.560.000	2,1	55.458.000	(898.000)	98,4 Alcohol, Derivadas y Prod. Intermedios
Aduanak	245.830	260.000	5,8	258.000	2.000	100,8 Importaciones
Barne Eragiketak	53.217.664	54.300.000	2,0	55.200.000	(900.000)	98,4 Op. Interiores
Hidrokarburoak	(477.625.801)	(430.960.000)	9,8	(486.458.000)	55.498.000	88,6 Hidrocarburos
Aduanak	41.955	40.000	(4,7)	42.000	(2.000)	95,2 Importaciones
Barne Eragiketak	(477.667.756)	(431.000.000)	9,8	(486.500.000)	55.500.000	88,6 Op. Interiores
Tasa autonómikoak	0	0		0	0	0,0 Tipo autonómico
Tabako motak	26.610.959	12.000.000	(54,9)	37.400.000	(25.400.000)	32,1 Labores del Tabaco
Zigarreta elektronikoetarako likidoak	0	0		0	0	0,0 Líquidos cigarrillos electrónicos
Garagardoa	20.217.707	19.000.000	(6,0)	21.120.000	(2.120.000)	90,0 Cerveza
Aduanak	85.452	0	100,0	120.000	(120.000)	0,0 Importaciones
Barne Eragiketak	20.132.254	19.000.000	(5,6)	21.000.000	(2.000.000)	90,5 Op. Interiores
Berrerabili ezin diren plastikozko ontziak	12.287.705	10.000.000	(18,6)	14.300.000	(4.300.000)	69,9 Envases de plástico no reutilizables
Aduanak	4.324.592	5.000.000	15,6	5.625.000	(625.000)	88,9 Importaciones
Barne Eragiketak	7.963.113	5.000.000	(37,2)	8.675.000	(3.675.000)	57,6 Op. Interiores
Zerga berezien egokitzapenak Guztira	(365.045.936)	(335.400.000)	8,1	(358.180.000)	22.780.000	93,6 Total Ajustes Imptos. Especiales
Berotegi-efektuko gas fluordunen g/Zaren Egok.						Ajuste Gases Fluorados Efecto Invernadero
Aduanak	590.063	590.000	(0,0)	686.000	(96.000)	86,0 Importaciones
Barne Eragiketak	330.738	340.000	2,8	255.000	85.000	133,3 Op. Interiores
Gas Fluordunen g/ Zren egokitzapena Guztir	920.801	930.000	1,0	941.000	(11.000)	98,8 Total Ajuste Impto. Gases Fluorados
ITUNDUTAKO ZERGAK GUZTIRA	18.310.029.315	20.092.693.000	9,7	19.718.636.890	374.056.110	101,9 TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS

Recaudación tributos concertados. Previsión 2026

El cuadro macroeconómico elaborado por el Departamento de Economía, Trabajo y Empleo del Gobierno Vasco con fecha 25 de septiembre de 2025 contempla un incremento del PIB nominal en 2026 del 4,0%. El crecimiento de la recaudación en la CAPV se prevé que sea un 7,2% mayor que el presupuesto de 2025, alcanzando una tasa del 5,2% respecto a la previsión de cierre de 2025. Una vez incorporado el efecto de la revisión fiscal adoptada en 2025, la previsión de la recaudación es coherente con el crecimiento económico previsto para 2026 y el resto de variables que integran la metodología de estimación.

En términos absolutos, se estima que las Diputaciones Forales recaudarán por tributos concertados un total de 21.130,5 millones de euros en 2026, lo que supone 1.037,8 millones de euros más respecto a la previsión estimada para el cierre del ejercicio precedente.

Centrándonos en los impuestos con mayor importancia recaudatoria, cabría destacar los dos elementos con mayor incidencia cara a la estimación de la recaudación del ejercicio 2026: la revisión fiscal aprobada en 2025 por los tres Territorios Históricos y el impacto de la sentencia del Tribunal Supremo correspondiente a un litigio ante la Junta Arbitral que afecta al IVA.

Así, el IRPF se prevé que en 2026 se incremente un 1,7% respecto a la recaudación prevista de 2025, avance sensiblemente inferior al crecimiento de la economía, al estar afectado negativamente por el coste de la revisión fiscal. Este efecto se trasladará tanto al capítulo de las retenciones de trabajo, a través de la modificación de las tablas de retención para dicho año, así como a la cuota diferencial neta.

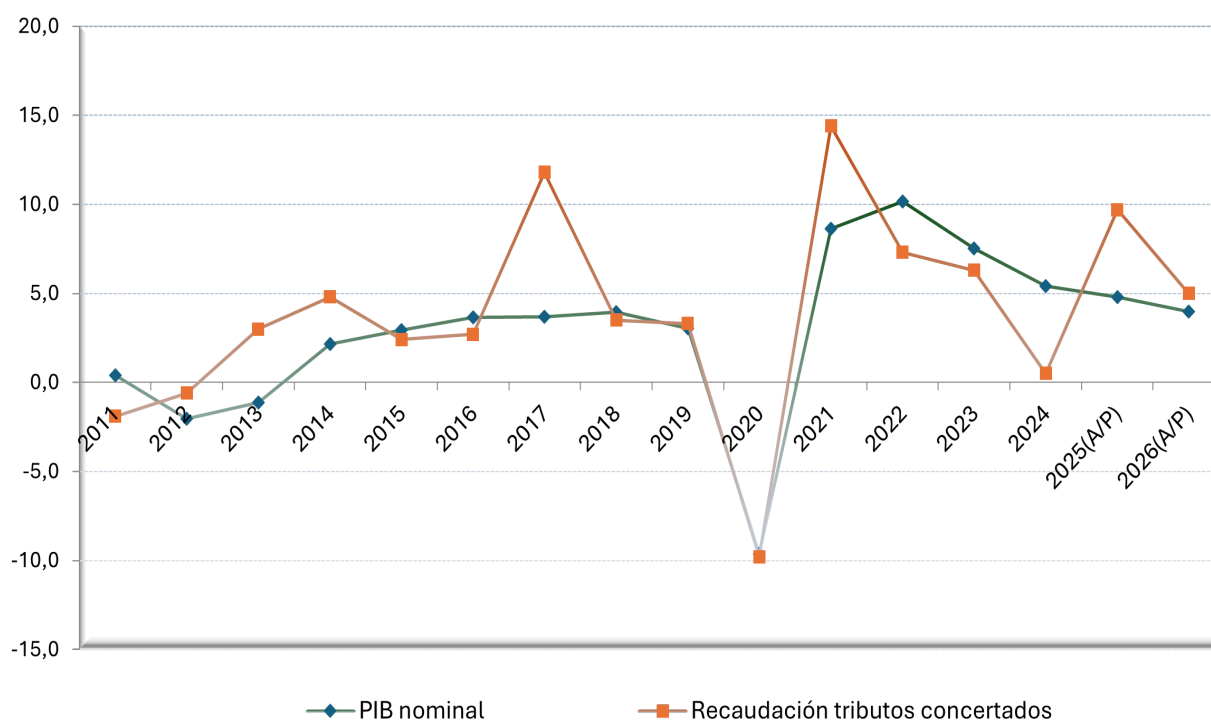
Continuando con el otro componente principal de la imposición directa, caso del impuesto sobre sociedades, a pesar de la situación de incertidumbre que atraviesa la economía, motivado por la inestabilidad geopolítica y la tensión comercial, y que la revisión fiscal también supondrá un menoscabo en la recaudación, su avance (3,9%) prácticamente replicará el incremento del PIB nominal.

Asimismo, en el total de IVA se registrará un notable avance del 8,5%. Este aumento responde, en parte, a la mencionada sentencia. La regularización derivada de la sentencia tendrá un impacto positivo en la recaudación de este impuesto.

Finalmente, la previsión del resto de los impuestos se estima en línea con el ritmo de crecimiento previsto para la economía en 2026.

RECAUDACIÓN CAPV				
(en miles de euros)				
Impuesto	Previsión Cierre 2025	Previsión 2026	Diferencia	Variación (%)
IRPF	7.914.036	8.048.024	133.988	1,7
Impuesto s/sociedades	1.491.046	1.549.301	58.255	3,9
IVA (Incluidos ajustes con Estado)	7.574.656	8.216.034	641.378	8,5
IIEE (Fabric., Env., Electric.) (Incluidos ajustes con Estado)	1.655.500	1.722.749	67.249	4,1
Resto	1.457.455	1.594.371	136.916	9,4
Total	20.092.693	21.130.479	1.037.786	5,2

Evolución de la recaudación y del PIB nominal: CAPV



RECAUDACIÓN TRIBUTOS CONCERTADOS. PREVISIÓN 2026

2026ko EAEan AURREIKUSITAKO DIRU-BILKETA / PREVISION RECAUDACION C A P V 2026
Zerga Itundua / Tributos concertados
FINKATUTA / CONSOLIDADO

(en euros/ eurotan)

	Aurrekontua 2025 Presupuesto	Aurreikuspena 2025 Previsión	AURREKONTUA 2026 PRESUPUESTO	(3) s/ (1)	(3) s/ (2)	
	(1)	(2)	(3)	%	%	
ZUZENEKO ZERGAK						
IMPUESTOS DIRECTOS						
Pertsona Fisikoen Errentaren g/Zerga:						Impto. s/ Renta Personas Físicas :
Lan eta Lanbide-jardueren Etekinen Atxikip.	7.322.027.100	7.491.413.000	7.693.250.000	5,1	2,7	Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.
Higigarriaren Kapital Etekinen Atxikip.	316.200.000	358.698.000	373.034.000	18,0	4,0	Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario
Higiezinaren Kapital Etekinen Atxikip.	93.455.800	93.854.000	97.604.000	4,4	4,0	Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario
Ondare Irabazien Atxikip.	13.785.000	17.582.000	15.395.000	11,7	(12,4)	Retenciones Ganancias Patrimoniales
Loteria eta Apostu Jakin Batzuen g/Z Ber.	23.039.490	49.778.000	31.774.000	37,9	(36,2)	Gravamen especial s/premios det. loterías y apuestas
Zatikako Ordainketak	204.800.000	206.602.000	214.913.000	4,9	4,0	Pagos frac. Profes. y Empresariales
Hondar-kuota Garbia	(326.700.000)	(303.891.000)	(377.946.000)	(15,7)	(24,4)	Cuota diferencial neta
PFEZ Guztira	7.646.607.390	7.914.036.000	8.048.024.000	5,2	1,7	Total I R P F
IMPUESTOS INDIRECTOS						
Sozietateen g/Zerga:						Impto. s/ Sociedades :
Higigarriaren Kapital Etekinen Atxikip.	316.200.000	358.698.000	373.034.000	18,0	4,0	Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario
Higiezinaren Kapital Etekinen Atxikip.	93.455.800	93.854.000	97.604.000	4,4	4,0	Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario
Ondare Irabazien Atxikip.	78.115.000	99.665.000	87.474.000	12,0	(12,2)	Retenciones Ganancias Patrimoniales
Loteria eta Apostu Jakin Batzuen g/Z Ber.	1.285.288.900	938.829.000	991.189.000	(22,9)	5,6	Gravamen especial s/premios det. loterías y apuestas
Hondar-kuota Garbia (sozietateak)						Cuota diferencial neta (sociedades)
Sozietateen Zergak. Guztira	1.773.059.700	1.491.046.000	1.549.301.000	(12,6)	3,9	Total I. Sociedades
Egoitzadunak Ez Direnen Errentaren g/Zerga	177.088.000	189.706.000	197.232.000	11,4	4,0	Impto. s/ Renta No Residentes
Olinderokotasunen eta Dohaintzen g/Zerga	164.280.400	226.194.000	235.254.000	43,2	4,0	Impto. s/ Sucesiones y Donaciones
Ondarearen g/Z/Fortuna handien gaineko aldi baterako elkartasun	201.754.600	232.693.000	238.249.000	18,1	2,4	Impto. s/ Patrimonio/Temporal Solidaridad de las Grandes Fortunas
Kreditu Erakundeetako gordailuen g/Z	30.772.000	29.855.000	31.013.000	0,8	3,9	Impto. s/ Depósitos en las Entidades de Crédito
Energia elektroikoaren egoizpenaren g/Z	16.822.000	60.805.000	63.189.000	275,6	3,9	Impto. s/ Producción de Energía Eléctrica
Zenbait finantza-erakunderen interes eta komisionen marjinen g/Z	0	34.894.000	36.338.000		4,1	Impto s/Margen de intereses y comisiones de det. entidades financieras
Zenbait Iraungitako Zergak	0	0	0			Impuestos extinguidos
Zuzeneko Zergak Guztira	10.010.384.090	10.179.229.000	10.398.600.000	3,9	2,2	Total Impuestos Directos
IMPUESTOS INDIRECTOS						
BEZ Berezko Kudeaketa	4.742.411.600	4.690.956.000	5.190.834.000	9,5	10,7	IVA Gestión propia
BEZ. FA Kudeaketa	4.742.411.600	4.690.956.000	5.190.834.000	9,5	10,7	Gestión propia D.F.
BEZ. FFAA Egokitzapena	0	0	0			Ajuste interno
Ondare-erakundeetako g/Zerga	182.506.200	243.345.000	253.111.000	38,7	4,0	Impto. s/ Transmisiones Patrimoniales
Egintza Juridiko Dokumentuen g/Zerga	41.726.800	45.271.000	47.158.000	13,0	4,2	Impto. s/ Actos Jurídicos Documentados
Zenbait Garraiobidieren g/Z.B.	33.100.000	24.428.000	25.395.000	(23,3)	4,0	I.E. s/Determinados Medios de Transporte
Fabrikazio Z.Bereziki Berezko Kudeaketa		0				Imptos. Especiales. Gestión propia
Alkohol, Eratorriak eta Bitartekoak	3.370.000	3.100.000	3.224.000	(4,3)	4,0	Alcohol, Derivadas e Intermedios
Hidrokarburoak	0	0	0			Hidrocarburos:
Barne eragiketak (tasa autonomikoa salbu)	1.500.000.000	1.472.000.000	1.530.880.000	2,1	4,0	Op. Interiores (excluido tipo autonómico)
Tasa autonomikoa	0	0	0			Tipo autonómico
Tabako-motak	394.000.000	424.000.000	440.960.000	11,9	4,0	Labores del Tabaco
Zigarreta elektronikoetarako likidoak	0	100.000	104.000		4,0	Líquidos cigarrillos electrónicos
Garagardoa	2.655.000	1.700.000	1.768.000	(33,4)	4,0	Cerveza
Elektrizitatea	80.000.000	76.400.000	79.456.000	(0,7)	4,0	Electricidad
Ikatzaren g/Z.B.	0	0	0			I.E.s/ Carbón
Berrerabili ezin diren plastikozko ontzien g/Z.B.	14.300.000	13.600.000	14.144.000	(1,1)	4,0	I.E. s/ Envases de Plástico no Reutilizables
Asegurur-primen g/Zerga	129.482.600	133.568.000	138.931.000	7,3	4,0	Impto. s/ Primas de Seguros
Joku jardueraren g/Zerga	7.955.900	8.161.000	8.515.000	7,0	4,3	Impto. s/ Actividades del Juego
Berotegi-efektuko gas fluordunen g/Zerga	8.700.000	9.500.000	9.880.000	13,6	4,0	Impto. s/ Gases fluorados de efecto invernadero
Finantza-transakzioen g/Zerga	67.000.000	87.000.000	90.480.000	35,0	4,0	Impto. s/ Transacciones Financieras
Zenbait zerbitzu digitalen g/Zerga	13.986.000	15.263.000	15.900.000	13,7	4,2	Impto. s/ Determinados Servicios Digitales
Zaborteletan Hondakinak Uztearen g/Z	15.420.400	17.013.000	17.700.000	14,8	4,0	Impto. s/ Depósito de residuos en vertederos
Iraungitako Zergak	0	0	0			Impuestos extinguidos
Zeharkako Zergak Guztira	7.236.614.500	7.265.405.000	7.868.440.000	8,7	8,3	Total Impuestos Indirectos
TASAS Y OTROS INGRESOS						
TASAS Y OTROS INGRESOS						
Bingoa	3.804.300	3.681.000	3.784.000	(0,5)	2,8	Bingo
Makinak eta aparato automatikoak	33.915.000	31.511.000	32.803.000	(3,3)	4,1	Máquinas y aparatos automáticos
Kasinoak eta bestelakoak	6.730.100	6.819.000	7.148.000	6,2	4,8	Casinos y otros
Jokoaren gaineko tasak Guztira	44.449.400	42.011.000	43.735.000	(1,6)	4,1	Total Tasas de juego
Errekargoak	20.290.300	19.782.000	20.553.000	1,3	3,9	Recargos
Berandutza interesak	32.694.600	22.611.000	105.696.000	223,3	367,5	Intereses de Demora
Isunak	14.443.000	14.425.000	15.070.000	4,3	4,5	Sanciones
Tasak eta bestelako Sarrerak Guztira	111.877.300	98.829.000	185.054.000	65,4	87,2	Total Tasas y otros ingresos
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTION PROPIA						
BEZaren egokitzapena						Ajuste IVA
Aduanak	1.648.000.000	1.820.000.000	1.914.400.000	16,2	5,2	Importaciones
Barne Eragiketak	1.069.000.000	1.063.700.000	1.110.800.000	3,9	4,4	Op. interiores
BEZaren egokitzapena Guztira	2.717.000.000	2.883.700.000	3.025.200.000	11,3	4,9	Total Ajuste IVA
Zerga Berezien Egokitzapena						Ajustes Imptos. Especiales
Alkohol, Eratorriak eta Bitartekoak	55.458.000	54.560.000	56.771.000	2,4	4,1	Alcohol, Derivadas y Prod. Intermedios
Aduanak	258.000	260.000	271.000	5,0	4,2	Importaciones
Barne Eragiketak	55.200.000	54.300.000	56.500.000	2,4	4,1	Op. Interiores
Hidrokarburoak	(486.458.000)	(430.960.000)	(448.158.000)	7,9	(4,0)	Hidrocarburos
Aduanak	42.000	40.000	42.000	0,0	5,0	Importaciones
Barne Eragiketak	(486.500.000)	(431.000.000)	(448.200.000)	7,9	(4,0)	Op. Interiores
Tasa autonomikoa	0	0	0			Tipo autonómico
Tabako motak	37.400.000	12.000.000	12.400.000	(66,8)	3,3	Labores del Tabaco
Zigarreta elektronikoetarako likidoak	0	0	1.000.000			Líquidos cigarrillos electrónicos
Aduanak	0	0	500.000			Importaciones
Barne Eragiketak	0	0	500.000			Op. interiores
Garagardoa	21.120.000	19.000.000	19.800.000	(6,3)	4,2	Cerveza
Aduanak	120.000	0	0	100,0		Importaciones
Barne Eragiketak	21.000.000	19.000.000	19.800.000	(5,7)	4,2	Op. interiores
Berrerabili ezin diren plastikozko ontziak	14.300.000	5.000.000	10.400.000	(27,3)	108,0	Envases de plástico no reutilizables
Aduanak	5.625.000	5.000.000	5.200.000	(7,6)		Importaciones
Barne Eragiketak	8.675.000	5.000.000	5.200.000	(40,1)	4,0	Op. interiores
Zerga berezien egokitzapenak Guztira	(358.180.000)	(345.400.000)	(347.787.000)	2,9	(0,7)	Total Ajustes Imptos. Especiales
Berotegi-efektuko gas fluordunen g/Zaren Egok.						Ajuste Gases Fluorados Efecto Invernadero
Aduanak	686.000	590.000	618.000	(9,9)	4,7	Importaciones
Barne Eragiketak	255.000	340.000	354.000	38,8	4,1	Op. interiores
Gas Fluordunen g/ Zren egokitzapena guztira	941.000	930.000	972.000	3,3	4,5	Total Ajuste Impto. Gases Fluorados
ITUNDUTAKO ZERGAK GUZTIRA	19.718.636.890	20.092.693.000	21.130.479.000	7,2	5,2	TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS

Revisión fiscal del sistema tributario de los Territorios Históricos

En 2025 los tres Territorios Históricos han aprobado una revisión fiscal que afecta principalmente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades. El objetivo de esta revisión es responder a los principales retos que tiene actualmente la sociedad vasca identificados en 6 ámbitos.

Familia, igualdad, conciliación, mujer y juventud: la persona y sus necesidades, con especial foco en los menores de 36 años, familias numerosas, familias monoparentales, personas con discapacidad y dependencia, así como en las víctimas de violencia doméstica o de género, como eje principal de la revisión fiscal, reforzando los principios de equidad, progresividad y función redistributiva del IRPF.

Vivienda: coadyuvando desde la fiscalidad a la materialización del derecho a una vivienda digna respetando las diferentes opciones vitales y reforzando el régimen de alquiler.

Previsión social de empleo: impulso desde la fiscalidad al asentamiento progresivo del segundo pilar como complemento de las pensiones públicas y promoción de la corresponsabilidad del o la empleada y del o la empleadora.

Transición verde: contribución a afrontar los desafíos medioambientales asociados al cambio climático, a la economía circular, movilidad sostenible y la transición energética.

Progresividad y redistribución de la riqueza: capacidad económica como elemento delimitador de la carga tributaria y protección a las rentas más bajas.

Protección e impulso del tejido productivo: con el foco en los agentes empresariales de menor dimensión.

Esta revisión fiscal incorpora nuevas deducciones, incrementa determinados porcentajes y reducciones, también la bonificación de trabajo a las rentas más bajas, potencia los incentivos fiscales y mejora el tratamiento fiscal en esos 6 ámbitos.

Estas medidas han entrado en vigor de manera generalizada el 1 de enero de 2025. No obstante, algunas modificaciones como la nueva tabla de retenciones del IRPF se han aplicado a partir del 1 de julio de 2025 y otras, como la nueva escala para las rentas del ahorro o los apartados relativos a la vivienda a partir del 1 de enero de 2026.

Documentos de interés



Documentos de interés

Información accesible a través de los enlaces correspondientes.

Actualidad fiscal

- Actualidad normativa tributaria
- Selección de artículos y doctrina administrativa

Informe anual integrado de la Hacienda Vasca

Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal en Euskadi

- Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco 2025
- Informe anual integrado sobre el fraude fiscal en la Comunidad Autónoma de Euskadi
- Programa de educación tributaria
- TicketBAI

Divulgación del Concierto Económico

- El Concierto Económico en la página web del Gobierno Vasco
- Ad Concordiam
- Informe de actividad de la Junta Arbitral del Concierto Económico
- Centro de Documentación e Investigación del Concierto Económico y las Haciendas Forales (ITUNA)
- Reseña: *El Concierto Económico Vasco: una visión personal*. (Pedro Luis Uriarte)
- Reseña: Evolución del Concierto Económico a través de sus textos legales. (Javier Armentia)

Otros enlaces de interés

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.

Informe anual integrado de la Hacienda Vasca

Informe elaborado por el OCTE, en cumplimiento de las funciones que la Ley 3/1989, de 30 de mayo, del Parlamento Vasco, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal le encomienda. Su objeto es mostrar con una periodicidad anual y con carácter integrado la actividad de las haciendas que componen el entramado institucional de la Comunidad Autónoma del País Vasco. El Informe Anual Integrado se estructura en dos grandes apartados, el primero describe las características específicas de nuestra hacienda, sus relaciones tributarias y el sistema de financiación del País Vasco. Se repasa el contenido del Concierto, la capacidad normativa y exaccionadora y los puntos de conexión de los diferentes tributos concertados. Además, presenta el modelo de organización interna en materia hacendística: cupo a pagar al Estado, ajustes por impuestos indirectos y la distribución de recursos entre las Instituciones vascas. El segundo apartado analiza la actividad de cada uno de los niveles de Administración, prestando atención a la Hacienda General del País Vasco, a las Haciendas Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa y a las Haciendas Locales. Se exponen los aspectos más notables de la gestión tributaria y económica, referidos a cada uno de los tributos, y se ofrece un breve análisis de las modificaciones normativas más significativas. Por último, el Informe Anual Integrado se completa con cuatro anexos. El Anexo I contiene un resumen de la actividad normativa de las Haciendas Forales, los Anexos II y III informan sobre su gestión tributaria y económica, y el Anexo IV se refiere a la gestión tributaria y económica de las Haciendas Locales, desglosada por Municipios.

Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal en Euskadi

La Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco fue creada mediante acuerdo del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) –Órgano con representación del Gobierno Vasco y las Diputaciones Forales– de fecha 14 de octubre de 2013, en respuesta a una Resolución del Parlamento Vasco de 26 de septiembre del mismo año que instaba la normalización de una estrategia colaborativa en Euskadi contra el fraude fiscal.

Está compuesta por un representante de cada Diputación Foral y un representante del Gobierno Vasco y entre las funciones que tiene encomendadas están: i) la elaboración anualmente del Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal, determinando sus criterios generales, así como las actuaciones coordinadas a realizar, y ii) la emisión de un Informe anual integrado sobre el fraude fiscal en la Comunidad Autónoma de Euskadi (CAE), evaluando el resultado y la eficacia de las actuaciones de los referidos Planes anuales conjuntos, así como el grado de su realización.

Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco 2025

Sin perjuicio de la elaboración por parte de las respectivas Diputaciones Forales de sus planes individuales de lucha contra el fraude y de comprobación tributaria, y de su autonomía en el desarrollo de la competencia que tienen asignada en esta materia, existe un consenso general sobre la conveniencia de desarrollar políticas y estrategias conjuntas para combatir el fraude fiscal y se considera que su eficacia se verá reforzada forjando alianzas y estrechando lazos de cooperación entre las instituciones competentes en el ámbito de la administración tributaria. Los Planes Conjuntos de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco nacen en este contexto en el que se persigue propiciar sinergias y ganar en eficacia mediante la colaboración interinstitucional entre las tres Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco.

El Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco elaborado anualmente, además de determinar sus criterios generales, debe contemplar las actuaciones coordinadas a realizar por las Diputaciones Forales, que se estructuran en tres tipos: acciones de obtención de información, acciones preventivas y acciones de regularización y cobro.

Informe anual integrado sobre el fraude fiscal en la Comunidad Autónoma de Euskadi

Mediante el Informe anual integrado sobre el fraude fiscal en la Comunidad Autónoma de Euskadi (CAE), se evalúa el resultado y la eficacia de las actuaciones de cada uno de los Planes anuales conjuntos elaborados por la Comisión de Lucha contra el Fraude en Euskadi, así como el grado de su realización.

Programa de educación tributaria

Dentro del Plan Conjunto de Lucha Contra el Fraude Fiscal, Diputaciones Forales y Gobierno Vasco apostamos por reforzar estrategias preventivas, concienciando sobre el valor social de contribuir al sostenimiento de los servicios públicos. En este sentido, a través de un convenio de colaboración interinstitucional, se ha promovido un programa conjunto de educación cívico-tributaria consistente en una unidad didáctica común sobre economía y fiscalidad a impartir en los centros escolares de Euskadi que deseen participar en el programa.

El objetivo que se persigue es fortalecer la conciencia fiscal de la ciudadanía desde una edad temprana. Por una parte, se trata de que el alumnado adquiera un conocimiento sencillo pero didáctico y riguroso, del funcionamiento de nuestro entramado institucional, su organización, la distribución de competencias entre administraciones y la forma en que éstas se financian. Adicionalmente, se pretende concienciar al colectivo estudiantil de la injusticia y las consecuencias perniciosas que acarrea el fraude fiscal, promoviendo el conocimiento sobre el destino de los fondos públicos: qué servicios se prestan con la aportación ciudadana y de qué manera se contribuye a lograr un entorno más solidario y equilibrado.

[Curso 2024-2025. Extracto del Informe Final 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.

Informe de actividad de la Junta Arbitral del Concierto Económico

La Junta Arbitral del Concierto Económico es un órgano de deliberación y resolución de los conflictos que se susciten entre la Administración Tributaria del Estado y las Diputaciones Forales, o entre éstas y la Administración de cualquier Comunidad Autónoma en materia tributaria. La Junta Arbitral es una institución que se encontraba ya prevista en la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, con la finalidad de resolver "los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la determinación de la residencia habitual de las personas físicas y del domicilio fiscal y de la cifra relativa de negocios de las personas jurídicas". Anualmente el citado órgano elabora un informe de actividad.

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 Hacienda y Economía 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.

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 Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco

Hacienda Foral de Álava

Hacienda Foral de Bizkaia

Hacienda Foral de Gipuzkoa

ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN

Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa/Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi
Gaztelako Atea/Portal de Castilla, nº 15 – 01007 Vitoria-Gasteiz
Telefona/Teléfono: 945/016770 – zergak@euskadi.eus

LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL

VI-522/93
ISSN – 2253 - 7805

«ZERGAK» aldizkarian parte hartu nahi dutenek Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organora bidali behar dituzte artikuluak.

- Lanaren kopia bat posta elektronikoz bidaliko da, adierazitako helbidera.
- Artikuluaren luzapenak ez ditu 20 orrialde gaindituko, lerroen artean tarte bikoitza utziz.
- Artikulu bakoitzari 200 hitz baino gehiago edukiko ez duen laburpen bat erantsiko zaio.
- Artikuluak irudikapen grafikoak baditu, haiek egiteko oinarri gisa balio duten zenbakizko datuak sartu beharko dira.
- Artikulugile bakoitzak bere izena, helbide osoa, telefona eta NAN zenbakia bidaliko ditu.
- Idazlanak EAEko bi hizkuntza ofizialetako edozeinetan 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.

Aldizkariaren erredakzioak beretzat gordetzen du jasotako artikuluak argitaratzeko eskubidea, aldez aurretik ebaluazio-prozesu anonimo bat egin ondoren. Era berean, bereziki gomendatzen eta baloratzen du datuak sexuaren arabera bereiztea, bai eta egindako azterketetan genero-ikuspegia txertatzea ere.

Idazlana argitaratzeak ez du, derrigorrez, bertan jakinarazi diren aburuekiko adostasunik adierazi nahi, iritziak egilearen erantzukizunpean gelditzen baitira.

Edukia Creative Commons BY - NC - ND lizentzia-pean. Aitortu-EzKomertziala-LanEratorririkGabe 4.0 Nazioartekoa.

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 200 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.

La redacción de la revista 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.

Contenido bajo licencia Creative Commons BY-NC-ND. Atribución/Reconocimiento-NoComercial-SinDerivados 4.0 Internacional.

