



Zergak

N.º 68
2-2024

ISSN: 2253-7805



Índice

ARTÍCULOS Y COLABORACIONES

3

EAEko Ekonomia Ituna Galesek jarraitu dezakeen eredia da? EAE eta Galesko zerga-ereduen azterketa juridikoa 4

Edrigo Aranburu Agirre

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

El tratamiento de la vivienda en la reforma del Sistema Tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa 19

Rodrigo Llano-Ponte Babace

Jefe de Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de la Diputación Foral de Gipuzkoa

Exacción de determinadas retenciones correspondientes a rendimientos satisfechos por entidades integrantes de un grupo de consolidación fiscal 30

Eva Trueba Ballesteros

Subinspectora de Tributos. Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia

Marta Terán Mancebo

Subinspectora de Tributos. Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia

Fiscalidad en la UE (julio – diciembre 2024) 46

Luis Elizondo Lopetegi y Amaia Beloki González

Delegación de Euskadi para la UE

CONSULTAS TRIBUTARIAS

89

Consultas vinculantes OCTE 90

RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

100

27/2024 -50/2024 101

RECAUDACIÓN TRIBUTARIA DE LAS HACIENDAS FORALES

108

Recaudación por tributos concertados en 2024 109

Previsión de recaudación por tributos concertados en 2025 113

Igor Guinea Palacios

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

Estadística actualizada de recaudación de las Haciendas Forales por tributos concertados	117
DOCUMENTOS DE INTERÉS	118
Actualidad fiscal	120
Actualidad normativa tributaria	120
Selección de artículos y doctrina administrativa	120
Informe anual integrado de la Hacienda Vasca	120
Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal en Euskadi	120
Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco 2024	121
Informe anual integrado sobre el fraude fiscal en la Comunidad Autónoma de Euskadi	121
Programa de educación tributaria	121
TicketBAI	122
Divulgación del Concierto Económico	122
El Concierto Económico en la página web del Gobierno Vasco	122
Ad Concordiam	122
Informe de actividad de la Junta Arbitral del Concierto Económico	122
Centro de Documentación e Investigación del Concierto Económico y las Haciendas Forales (ITUNA)	123
Reseña: <i>El Concierto Económico Vasco: una visión personal</i> . (Pedro Luis Uriarte)	123
Reseña: Evolución del Concierto Económico a través de sus textos legales. (Javier Armentia)	123
Global Tax Evasion Report 2024. EUTAX OBSERVATORY	124
El impacto de la fiscalidad en la igualdad de género en la UE	124
Otros enlaces de interés	124

Artículos y colaboraciones



EAEko Ekonomia Ituna Galesek jarraitu dezakeen eredia da? EAE eta Galesko zerga-ereduen azterketa juridikoa

Edriga Aranburu Agirre

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

Abstract: Bizi garen mundu globalizatu honetan, Estatu eta herrialdeen arteko harremana areagotzen ari da eta beraien arteko lotura ekonomiko eta finantzarioak gero eta nabarmenagoak dira. Horren adibide dira, besteak beste, administrazio publiko ezberdinetako ogasunek egiten duten lana zerga-federalismoa indartze aldera. Hala ere, ogasunen artean antzekotasunak egon arren, badaude ezberdintasun nabariak ere eta Ekonomia Ituna da horren eredu. Hau horrela izanda, herrialde ezberdinak jarri izan dira harremanetan EAEko erakundeekin bertako sistema ulertu, interpretatu eta beraien herrietan Ekonomia Itunaren sistema jartzeko balizko aukerak aztertze.

Horien artean Galesko herrialdea legoke, non ogasun arloan dituen eskumenak kontuan hartuta, antzekotasun gehien izan dezakeen EAEko sistemarekin alderatuz. Beraz, lan honen helburua da Galesko tributu-sistemaren deszentralizazio-eredua EAEkoarekin alderatzea. Ikerketa lan honek, zerga-sarrera eta gastuen banaketan sakontzea bilatzen du, Erresuma Batuko barne-desberdintasunak kontuan hartuta. Honek aukera ematen du bi eredu ezberdinen indargune eta ahulguneak aztertze, eta bi lurraldeek beren finantza-subiranotasuna nola erabiltzen duten ulertzeko.

HITZ GAKOAK: Ekonomia Ituna, Gales, zerga-federalismoa, finantza publikoak

Abstract: En el mundo globalizado en el que vivimos actualmente, la relación entre los distintos Estados y países es cada vez mayor y los vínculos económicos y financieros entre ellos son más evidentes. Ejemplo de ello son, entre otros, el trabajo que realizan las distintas haciendas para reforzar el federalismo fiscal. Sin embargo, a pesar de las similitudes entre las haciendas, existen diferencias notables y el Concierto Económico es ejemplo de ello. Por ello, distintos países se han puesto en contacto con las instituciones de la CAPV a fin de comprender e interpretar su sistema así como para estudiar las posibilidades de implantar en sus territorios el sistema de Concierto Económico.

Entre ellos se encuentra el país de Gales, el cual, teniendo en cuenta las competencias en materia de hacienda que tiene atribuidas, es el sistema que mayor similitud podría tener con el sistema de la CAPV. Por lo tanto, el objetivo de este trabajo es comparar el modelo de descentralización del sistema fiscal galés con el vasco. Este trabajo de investigación busca profundizar en la distribución de los ingresos y gastos tributarios teniendo en cuenta las desigualdades internas existentes en Reino Unido. Esto permite analizar las fortalezas y debilidades de los dos modelos diferentes, y comprender el desarrollo del ejercicio de su soberanía nacional.

PALABRAS CLAVE: Concierto Económico, Gales, federalismo fiscal, finanzas públicas

Sumario:

1. Sarrera. 2. Gales eta EAEren Autonomiaren deszentralizazio prozesua. 3. EAE eta Galesko tributu-sistemak deszentralizazio fiskalaren eredu. 4. Tributu itunduak eta deszentralizatuak. 5. Ondorioak. 6. Informazio iturriak eta bibliografia

1. Sarrera

Lan honen helburua Galesko tributu-sistemaren desberdintasunetan sakontzea da, fiskalitate eredu deszentralizatu gisa, euskal ereduaren aurrean.

Egiaztatu da Euskal Autonomia Erkidegoko (aurrerantzean, EAE) fiskalitatea, Ekonomia Itunaren sistema-rengatik, oso garrantzitsua dela Galesentzat, izan ere, Galesko Gobernuak eta herrialdeko alderdi politiko ezberdinek bultzatutako deszentralizazio-prozesuan atea irekitzen dielako EAEko sistema ulertzeak eta EAEko bezalako eredu alternatiboak eztabaidatzen ari dira, Galesentzako independentzia fiskal handiago ahalbidetuko luketenak. Hala ere, horrek erreforma sakonak eskatuko lituzke Erresuma Batuko sisteman. Ia aho batez Galesko alderdi politikoek uste dute Galesek Erresuma Batuko Gobernuarengandik finantzazio gehiago behar duela, eta hori tributu-arloan eskumen gehiago eskuratuz lortzen dela.

Era berean, ez da ahaztu behar Galesen egoera ekonomikoa aldatuz joan dela oraintsuko historian, Britainia Handiko motorra izatetik Erresuma Batuko lurralde txiroena izatera pasatuz. Gaur egungo biztanleria ere oso zahartuta dago eta gazte gehienak gertuko tokietara joaten dira, lan eta etorkizun aukera hobeak izan ditzaketen tokietara. Gainera, Londresko hiri handiak eskaintzen duen alternatibak jende asko konbentzitu du Galesko lurraldea utzi eta Hiri handira joateko.

Faktore horiek kontuan hartzen ditu Galesko Administrazioak bere politika publikoak inplementatzeko orduan, eta horretarako funtsezko ardatza zerga-politikak dira¹.

¹ Ikusi ondoko dokumentuak: *Empowerment and responsibility: devolving financial powers to Wales* https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a7b9a17e5274a7318b8fbab/empowerment_and_responsibility_181113.pdf (azken bisita 2024ko azaroak 25ean).

Empowerment and Responsibility: Legislative Powers to Strengthen Wales

https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a7ea41340f0b62305b823d0/CDW-Wales_Report-final_Full_WEB_310114.pdf (azken bisita 2024ko azaroak 25ean).

Barnett Squeezed? Options for a Funding Floor after Tax Devolution

https://www.cardiff.ac.uk/__data/assets/pdf_file/0007/1288276/161209-WGC-IFS-2nd-Report-Barnett-Squeezed.pdf (azken bisita 2024ko azaroak 25ean).

Fair Funding for Taxing Times? Assessing the Fiscal Framework Agreement

https://www.cardiff.ac.uk/__data/assets/pdf_file/0008/1287233/Fair-Funding-for-Taxing-Times-Assessing-the-Fiscal-Framework-Agreement.pdf (azken bisita 2024ko azaroak 25ean).

For Wales Don't (Always) See Scotland: Adjusting the Welsh Block Grant after Tax Devolution

https://www.cardiff.ac.uk/__data/assets/pdf_file/0008/1288295/WGC-IFS-Report-Oct-2016.pdf

Independent Commission on the Constitutional Future of Wales: final report

<https://www.gov.wales/sites/default/files/publications/2024-07/independent-commission-on-the-constitutional-future-of-wales-final-report.pdf> (azken bisita 2024ko azaroak 25ean).

EAEKO EKONOMIA ITUNA GALESEK JARRAITU DEZAKEEN EREDUA DA? EAE ETA GALESKO ZERGA-EREDUEN AZTERKETA JURIDIKOA

Horregatik guztiagatik, Galesetik Euskal Herriko egoera ekonomiko, zerga- eta finantza-egoera zeharka eta miresmenez ikusten da, eta Ekonomia Itunaren sistema jartzen da adibide gisa, jarraitu eta ezarri beharreko eredu gisa, nahiz eta, zoritxarrez, sistemaren ezarpena urrun egon, Erresuma Batuko Gobernu zentralak aurrera eramandako politika zentralisten ondorioz.

Ez da ahaztu behar Brexit-ak, maila ekonomiko eta sozialean izan dituen ondorioez gain, ezinegona eta mesfidantza sortu dituela Londrestik egiten diren promesekiko. Zentzu horretan, epe laburrera zerga-paradigma berri baterantz aurrera egitea ez da bideragarria, Erresuma Batuaren politika nahasia kontuan hartuta.

2019an, EAE Britainiar Uharteetako eta Ipar Irlandako Zerga Agintaritzen Forum-era gonbidatu zuten², Cardiffen antolatua, Ekonomia Itunari esker EAEn dugun finantzaketa-eredua argitzeko asmoz. Euskal ereduak interesa piztu izan du Galesko herrialdean, zerga eta finantza arloan pisua irabazteko interesa dagoelako.

Orain dela urte gutxi batzuetatik hona beraien zerga batzuk biltzen dituzte eta Erresuma Batuarekin aldebiko harreman eredu batera aurrera egiten saiatzen ari dira, non, gainera, beren helburuak bete nahi dituzten, baliabide publikoak lortuz eta gastu publikoaren jardueran sartzen diren behar kolektiboak esleituz.

Hori dela eta, eta 2023 eta 2024ko uztailean Galeseko hainbat pertsona publiko eta adituei egindako elkarrizketetatik abiatuta, Galesko tributuzko sistemari buruzko galdera zehatzak eginez³, bi ereduaren arteko ezberdintasunen azterketa juridikoa egin nahi da lan honetan, sistema biak guztiz antagonikoak direla edota ez ondorioztatu ahal izateko, baina herrialdeen autonomia fiskala handitzen jarraitzeko aukerarekin.

Horretarako, eta lan honi modu zehatz eta egituratuan heltzeko, lehenik eta behin, bi sistemek dituzten ezaugarriak aztertuko dira, hala nola egoera ekonomiko eta juridikoa, elementu makroekonomikoak, duten zerga-gaitasuna, tributuzko sistemaren irismen juridikoa eta bi eskualdeen finantzaketa-sistema, Barnett Formula eta euskal kupoaren determinazioa eta aldebakarreko arrisku printzipioa azpimarratuz. Azkenik, ibilbide analitiko hau osatu ondoren, egindako azterketatik lortutako ondorioak aurkeztuko dira, ohar nagusiak laburtuz eta galestar herriaren sentimendu orokorarekin bat datorren tributuzko sistema deszentralizatuago bat diseinatzen lagun dezaketen proposamenak aurkeztuz.

² <https://www.deia.eus/economia/2019/05/16/gales-interesa-fiscalidad-vasca-concierto-4782481.html> (azken bisita 2024ko abenduak 10ean).

³ Planteatutako galderek Galesko tributuzko sistemak nola funtzionatzen duen eta Euskal Ekonomia Itunaren ereduarekin duen harremana argitzea izan dute helburu. Honako galderetatik abiatu izan da ikerketa lan hau. Lehenik eta behin, Nola funtzionatzen du Galesko tributuzko sistemak? Gales fiskalitateari dagokionez autonomia al da? Zein puntutaraino? Azalduko al duzue zure funtzionamendua? Gai horiei esker, Galesko finantza-autogestioaren egitura eta maila ulertu ahal izango dira. Euskal sistemarekiko interesa ere aztertzen da, besteak beste: Zergatik Gales Ekonomia Itunaren sisteman dago interesatuta? EAEko sistemaren zein alderdi erakargarriak dira? Gainera, balizko ezarpen bati lotutako erronkak identifikatu nahi dira, honako hauen bidez: Zer zailtasun ikusten dituzue sistema honen aplikazioan? Zer abantaila ikusten dituzte? Sistemaren ezarpena posible dela uste duzue? Zergatik?

Beste galdera-multzo batek testuinguru zabalagoko gaiak jorratzen ditu, hala nola kanpoko faktoreen inpaktua eta eredu horren etorkizuneko pertzepzioa. Zentzu horretan, hainbat galdera planteatzen dira: Nola ikusten duzue Ekonomia Itunaren etorkizuna? *Brexit*-ak deszentralizazio fiskalari eragiten al dio? Azkenik, eztabaida-esparru komun bat errazteko, galdetzen da: Zer ulertzen duzue tributuzko sistema autonomo batez?

Galdera horiei esker, Galesko tributuzko sistemaren berezitasunetan sakontzeaz gain, euskal sistemarekin alderaketa-azterketa bat sustatu nahi izan da, deszentralizazio fiskalari buruzko eztabaida eta Europako hainbat testuingurutan izan daitezkeen egokitzapenak aberastuz

2. Gales eta EAEn Autonomiaren deszentralizazio prozesua

Aipatzekoa da Galesen eta EAEn bizi izandako deszentralizazio egoerak ezberdinak izan arren, bietan sortutako prozesua herritarren gehiengoaren nahietan oinarritua izan dela.

Gales Erresuma Batuko herrialde-nazioa da eta 3 milioi biztanle inguru ditu, 20.779 km²-ko azalera duen lurrik. 1999az geroztik, autonomia erlatiboa du, Westminsterreko Parlamentuak⁴ eskualdatutako eskumenak kontrolatu eta kudeatzeko aukera ematen diona.

Common Law Erresuma Batuan eta tradizio anglosaxoia duten herrialde gehienetan indarrean dagoen sistema juridikoa da. Lege-sistema horretan, batez ere, auzitegiek hartzen dituzte erabakiak, Zuzenbide Zibileko sistemekin (edo tradizio erromatar-germaniarrekin) kontrastean, gurea bezala, Zuzenbidearen iturri nagusia Legea baita. Erresuma Batuak idatzizko konstituziorik ez izateak esan nahi du arauen aldaketak azkarragoak izan daitezkeela, baina baita ezegonkorragoak ere, Westminsterreko parlamentarien borondate politikoaren mende daudelako.

Galesera eskumenak itzultzeari buruzko eztabaida 1979ko erreferendumean hasi bazen ere, 1997ra arte ez zen berriz gaiari buruz hitz egin, Alderdi Laboristak *Downing Street*eko boterera iritsi eta Erresuma Batuko sistema politiko-konstituzionala erreformatzeko programa handinahia martxan jarri zuenerarte, besteak beste, Galesi eskumen administratiboak eta politikoak itzultzeko.

*White Paper*⁵ "A Voice for Wales" dokumentuaren bidez, Galesko Asanblea Nazionala⁶ sortu eta 1997ko iraileko erreferendumak berretsitako itzulketa prozesuaren proposamena aurkeztu zen. Ondoren, 1998ko *Government of Wales Act*-aren bidez⁷, egitura instituzional bat eratu zen, mendeko legediaren eskumenak zituena⁸, hau da, Westminsterreko Parlamentuaren esku, baina Komunen Ganberan egiten ziren Galesen aurrekontuari buruzko eztabaida Senedd-era eraman ahal zena⁹.

Itzulketa prozesuak, baita ere, ordurarte, ezkutuan egondako Galesko nazionalitate izaera eta bere diferentziazko egitatea azalaraztea ekarri zuen, besteak beste, *Plaid Cymru*¹⁰ alderdi abertzaleak egindako lanari esker. Egoera horretan, Galesko parlamentuak botere legegile eta eskumen handiagoak eskatzea

⁴ Erresuma Batuko parlamentua bi ganberaz osatua dago: Lorden Ganbera eta Komunen Ganbera. Ikusi <https://www.parliament.uk/about/living-heritage/building/palace/> (azken bisita 2025eko urtarrilak 11n).

⁵ *White Papers*-ak Gobernuak egindako politika-dokumentuak dira, eta etorkizuneko legeetarako proposamenak azaltzen dira. Askotan *Command Papers* bezala argitaratzen dira eta planifikatzen ari den lege-proiektu baten zirriborro bat jasotzen dute. Dokumentu horiek talde interesdunekin edo ukitutako taldeekin kontsulta eta eztabaida gehigarriak egiteko oinarri gisa balio dute, eta horrek azken aldaketak egiteko aukera ematen du, lege-proiektu bat Legebiltzarrari formalki aurkeztu baino lehen.

⁶ Galesko Parlamentua da Galesen eta bere biztanleriaren interesak ordezkatzen dituen organo demokratikoki hautatua. Senedd izenez ezagutzen da, Galeserako lege-erakunde honek galestar zergak onartzen ditu eta Galesko Gobernuak gainbegiratzen du.

⁷ Ikusi <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1998/38/contents> (azken bisita 2024ko abenduak 12).

⁸ Galesko Gobernuak menpeko legeriaren eskumenak izango ditu honako arlo hauetan: (1) nekazaritza, arrantza, basoak eta landa-garapena; (2) monumentu eta eraikin historikoak; (3) kultura; (4) garapen ekonomikoa; (5) hezkuntza eta prestakuntza; (6) ingurumena; (7) suteak eta suteen aurkako babesa erreskatatzeko eta sustatzeko zerbitzuak; (8) elikadura; (9) osasuna eta osasun-zerbitzuak; (10) autobideak eta garraioak; (11) etxebizitza; (12) tokiko gobernuak; (13) Galesko Batzar Nazionala; (14) administrazio publikoa; (15) gizarte-zerbitzuak; (16) kirola eta aisialdia; (17) turismoa; (18) hirigintza eta landa-planigintza; (19) ura eta uholdeen prebentzioa; (20) galesera.

⁹ Ikusi OLIVERAS, N. (1999). *La "devolution" en el Reino Unido: Gales, Escocia e Irlanda del Norte*. Fundació Carles Pí i Sunyer d'Estudis Autònoms i Locals, Bartzelona.

¹⁰ Galesko alderdi politiko independentista da, 1925ean sortua. Ikusi <https://www.partyof.wales/> (azken bisita 2024ko abenduak 17an).

EAEKO EKONOMIA ITUNA GALESEK JARRAITU DEZAKEEN EREDUA DA? EAE ETA GALESKO ZERGA-EREDUEN AZTERKETA JURIDIKOA

ekarri zuen "The Richard Commission" -aren bidez¹¹. Horrela, 2004an publikatutako gomendioek ondokoa eskatzen zuten:

- *Galesko parlamentua Westminsterrek erreserbatu gabeko gai guztien gaineko eskumen osoak (primary legislative powers) dituen Biltzar legegile bihurtzea.*
- *Erakunde-eredu berri bat ezartzea, funtzio betearazlea eta legegilea argi eta garbi bereizi ahal izateko.*
- *Parlamentuko kideen kopurua 60tik 80ra igotzea, lehen mailako legerian lan-kargen eskaera berriei erantzuteko. Bereziki, Galesko Asanbleako Gobernuaren legegintza-programaren kontrola*¹².

Prozesua Erresuma Batuko parlamentuak *Government of Wales Act 2006* onartzearekin amaitu zen. Horren berritasun nagusia, 1998koaren aldean, Galesko *Senedd*-ak parlamentu baten berezko eskumenak eskuratzeko erreformak eta prozedurak ezartzea zelarik. 2011ko martxoko erreferendumaren ostean, parlamentuak 1998an itzulitako gaiei buruzko legeak egin ditzake Galeserako, 2006ko *Government of Wales Act* delakoan aldaketarik gabe mantendu zirenak.

Ordutik hona, esparru juridiko berriaren arabera, botere betearazlea Galesko Gobernuari dagokio (*Welsh Assembly Government*), lehen ministro batekin (*First Minister*) eta ministroen kontseilu batekin eta botere legegilea, berriz, Galesko parlamentuari (*Senedd*), 60 diputatuz osatua.

EAEren kasuan, berau, Espainiar Estatuko autonomia-erkidegoa da 1979tik hona. 2,2 milioi biztanle inguru ditu eta 7.234 km².

Espainiar Estatuko sektore publikoa hiru gobernu-mailatan egituratu izan da tradizionalki: Estatuak, probintzia eta udalerria. Hala ere, 1978ko konstituzio-sistema ezartzearekin batera, maila gehigarri bat sartu zen Estatuaren eta toki-erakundearen artean: autonomia-erkidegoak. Aldaketa hori Konstituzioaren 2. artikuluan ezarritako autonomia-printzipioaren ondorio da, honek Espainiako nazioa osatzen duten nazionalitateen eta eskualdeen autonomia-eskubidea bermatzen baitu.

Horrela, "lurralde-dimentsio"¹³ berri bat sortuko da Estatuan, autonomia-erkidegoek ordezkaturik, berezko eskumenak, bereganatutako arloetan arautzeko gaitasuna eta ordezkari-organok dituztelarik. Harrezkero, erakunde horiek Administrazio Zentralarekin batera egon dira, eta, horretarako, eskumenak banatu behar izan dira, baliabideak esleitu behar izan dira horiek finantzatzeko, eta konpentsazio-mekanismoak sortu behar izan dira, sisteman ekitatea eta finantza-nahikotasuna bermatzeko. Hori horrela, Estatu mailan, hasieratik, alde handiak ezarri ziren autonomia-erkidegoen artean, finantzaketaren ikuspegitik bereizita, araubide komuneko erkidegoetan (guztiak Euskal Autonomia Erkidegoa eta Nafarroako Foru Erkidegoa izan ezik) eta foru-araubideko erkidegoetan (Euskal Autonomia Erkidegoa eta Nafarroako Foru Erkidegoa). Bereizketa hori Konstituzioaren Lehen Xedapen Gehigarrian oinarritua da legeaz, honako hau ezartzen baitu: "Konstituzioak foru-lurraldearen eskubide historikoak babestu eta errespetatzen ditu. Foru-araubide horren eguneratze orokorra, hala badagokio, Konstituzioaren eta autonomia-estatutuen esparruan egingo da"¹⁴.

¹¹ Batzordearen helburua zen *Senedd*-aren eskumenak eta hauteskunde-araubidea aztertzea eta ondorioak txosten independente batean jasotzea. Txostenak *Senedd*-aren etorkizunari eta Gales gobernatzeko moduari buruzko erabakiak hartzen lagundu nahi zuen.

¹² NATIONAL ASSEMBLY FOR WALES (NAW). (2004). *Report of the Richard Commission*. Cardiff: Commission on the Powers and Electoral Arrangements. Ikusi <https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/SN03018/SN03018.pdf> (azken bisita 2024ko abenduak 18an).

¹³ AGUIRRE DE LA HOZ, J. (1980). *Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas*, Presidencia del Gobierno. Secretaría General Técnica. Subdirección General de Documentación, Madrid, 7. orrialdea.

¹⁴ Ikusi, besteak beste, HERRERO Y RODRÍGUEZ DE MIÑÓN, M. (1998). *Derechos Históricos y Constitución*, Taurus; eta PORRES AZKONA, J. (1992). *Política y Derecho. Los Derechos Históricos vascos*. IVAP.

Modu horretan, EAEn antolamendu eta funtzionamendurako esparru juridikoa ezartzen duen oinarritzko arau instituzionala, Gernikako Estatutua ere esaten zaiona, Euskal Herriaren Autonomia Estatutuari buruzko abenduaren 18ko 3/1979 Lege Organikoa da¹⁵. Nabarmentzekoak dira, halaber, azaroaren 25eko 27/1983 Legea, Autonomia Erkidego Osorako Erakundeen eta bertako Lurralde Historikoetako Foruzko Jardute Erakundeen arteko Harremanei buruzkoa (Lurralde Historikoen Legea)¹⁶, apirilaren 7ko 2/2016 Legea, Euskadiko Toki Erakundeetarako buruzkoa¹⁷, eta maiatzaren 23ko 12/2002 Legea, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duena¹⁸.

Aurrerago ikusiko dugun moduan, bai Galesek zein EAEk tributua sistema propioa dute eta beraien arteko ezberdintasunak azaltzen saiatuko naiz, jakiteko ea Ekonomia Itunaren sistema Galesen ezartzeko modukoa den galderari erantzuteko.

3. EAE eta Galesko tributua-sistemak deszentralizazio fiskalaren eredu

Tributuaren deszentralizazioaren helburu nagusia da Gobernu zentraleratik dauden azpi administrazio-erakundeek baliabide nahikoak izatea esleitu zaizkien funtzioak betetzeko, eta herritarren aurrean fiskalitateari dagokion arduratsua izan daitezen lortzea¹⁹. Deszentralizazioaren fenomeno berria ez bada ere, Espainian oso modu nabarmenean egin du aurrera azken hiru hamarkadetan, batez ere tributua esparruan, adibiderik aipagarriena euskal ogasunena delarik²⁰.

Ikuspegi juridikotik, aurrerago aipatu dudana bezala, Konstituzioak bide eman dio Estatuan administrazio-antolaketa berri bati, non autonomia-erkidegoak agertuko baitira, eta, horregatik, araudi guztia egoera berrira egokituko da pixkanaka. Gainera, "esan behar da herritarrak nahiago duela berari eragiten dioten erabaki publikoak bera bizi den ingurune beretik hartzea, dela tokiko edo eskualdeko ingurune horretatik, eta ez erabaki horiek ingurune horretatik urrun dagoen agintari batek hartzea²¹".

Kontuan hartu behar da herritarrengandik hurbilen dauden erakundeak direla herritarrek zerbitzu publiko bat emateko edo arazoari irtenbidea emateko eskatzen duten lehen erakundea. Are gehiago, Europar Zuzenbide erkideko eratorritako beste printzipio bat aipatu behar da, kasu honetan aplikatzeko

¹⁵ Espainia. 3/1979 Lege Organikoa, abenduaren 18koa, Euskal Herriaren Autonomia Estatutuarena, 1979ko abenduaren 22ko EAOn argitaratua, 306. zenbakian.

¹⁶ EAE. 27/1983 Legea, azaroaren 25ekoa, Autonomia Erkidego Osorako Erakundeen eta bertako Lurralde Historikoetako Foruzko Jardute Erakundeen arteko Harremanei buruzkoa, 1983ko abenduaren 10eko EHAAren argitaratua, 182. zenbakian.

¹⁷ EAE. 2/2016 Legea, Euskadiko Toki Erakundeena, 2016ko apirilaren 14ko EHAAren argitaratua, 70. zenbakian.

¹⁸ Espainia. 12/2002 Legea, maiatzaren 23koa, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duena, 2022ko maiatzaren 24ko EAOn argitaratua, 124. zenbakian.

¹⁹ LAGO PEÑAS, S. eta MARTÍNEZ VÁZQUEZ, J. (2010). "La descentralización tributaria en las Comunidades Autónomas de régimen común un proceso inacabado", *Hacienda Pública Española*, 192 zbk, 129-151. orrialdeak.

²⁰ Ekonomia Ituna EAEko erakunderik nabarmenetakoa eta adierazgarrienetako bat da gaur egun, eskubide historikoetako bat izateaz gain. Eskubide hori 1978ko Espainiako Konstituzioaren Lehen Xedapen Gehigarriak eta Gernikako Estatutuaren 41. artikulua babesten dute, zeinak ezartzen baitu Estatuaren eta EAEn arteko zerga-harremanak (eta finantza-harremanak) Ekonomia Itunaren edo Hitzarmenaren foru-sistema tradizionalaren bidez arautzen direla. Eredu berezi horrek gobernu zentralaren babesa du, sistema horri eusten dion itunaren arabera. Aldebiko harreman horrek EAEn finantza-autonomia sendotzeaz gain, Espainiako konstituzio-esparruaren barruan duen berezitasun historikoa errespetatzen duen lankidetzaren eredu bat ere islatzen du, aldi berean Estatuaren kohesioa eta egonkortasuna bermatuz.

Sistema honen bidez, Estatuaren eta EAEn arteko tributua ituntzen dira, eta EAEk bere gain hartu ez dituen kargak finantzatzen dira, hau da, Estatuak autonomia-erkidego horretan dituen eskumenak. EAEk, bere erakundearen bidez, kasu honetan foru-aldundien bidez, biltzen ditu zerga horiek, Estatuak prozesu horretan parte hartu gabe.

²¹ ALBI, E. (1978). "El Federalismo fiscal", *Hacienda Pública Española*, Instituto de Estudios Fiscales, 51. zbk, Madril, 43-44. orrialdeak.

EAEKO EKONOMIA ITUNA GALESEK JARRAITU DEZAKEEN EREDUA DA? EAE ETA GALESKO ZERGA-EREDUEN AZTERKETA JURIDIKOA

dena: subsidiarioritasun-printzipioa²². Horrela, esan daiteke subsidiarioritasun-printzipioa mekanismo bat dela, Europako integrazio-prozesuari aplikatzen zaiona, Estatu kideetako agintarien esku-hartzea mugatzeko eta Estatuak beraiek bakarrik eraginkorrak izan ezin daitezkeen kasuetarako.

Galesko deszentralizazio fiskala, bere aldetik, nahiko prozesu berria da, eta hauskortzat jotzen da Erresuma Batuko Gobernu eta parlamentuaren borondatearen mende dagoelako. Galesko Gobernuak zenbait zerga kudeatzeko ahalmena badu ere, autonomia hori Erresuma Batuk duen leheneratzeko etengabeko erabaki arriskuak mugatzen du, eta horrek eragin negatiboa izan dezake Galesen finantzetan. Egoera horrek agerian uzten du Galesko tributu-sistemak, deszentralizatua bada ere, oraindik erronka nabarmenak dituela erabat sendotzeko.

Galesko Gobernuaren aurrekontu publikoa 25.000 milioi inguru liberakoa da, eta batez ere, Erresuma Batuko Gobernuaren dirulaguntza orokor baten bidez finantzatzen da *Block Grant* -Dirulaguntza Blokeazenez ezaguna dena²³. Finantzazio metodo hau 1978an ezarri zen Erresuma Batuan eta Barnett Formula bezala ezagutzen den metodoan oinarritzen da²⁴.

Metodo edo formula honek administrazio deszentralizatuen aurrekontuaren oinarria zehazten du eta kontuan hartzen du ere, arlo deszentralizatuetako gastu publikoetan (osasuna, hezkuntza, garraioa, etab.) aldaketak gertatzen badira.

Galesko aurrekontuaren zatirik handiena Erresuma Batuko Gobernutik dator²⁵, Barnett formularen pean, eta biztanlerian eta behar erlatiboetan oinarrituta kalkulatu dituzten transferentzia horiek. Formula honen bidez, Erresuma Batuk Galesko Gobernuari urtero eman behar dion kantitatea kontuan hartzen da (oinarria) eta horrek aldaketak izan ditzake hurrengo urteetan, batetik, Barnett Formulak berak aurreikusituen duelako aldaketa batzuk gertatzea eta bestetik, Galesko ogasunak²⁶ biltzen dituen zergetako diru kopuruetan ere aldaketak badaude, Ingalaterrako eta Ipar Irlandako zerga bilketarekin alderatuta, horrek ere Galesek jasoko duen diru kantitatean eragin zuzena du.

Hori horrela, urtero Galesko administrazioari esleitutako finantzaketa, Barnett formula eta Dirulaguntza blokeak izan ditzakeen aldaketen bidez kalkulatu da. Gainera, Galesko Gobernuak duen aurrezteko ahalmena mugatua da, 300 milioi liberako erreserba-mugarekin, eta zorpetze-politika Westminsterrek kontrolatzen du zorrotz, eta horrek mugatu egiten du azpiegiturretan edo garapen-proiektuetan inbertitzea.

A) Barnett Formula hiru faktoreen arabera kalkulatu da²⁷:

1. faktorea: Erresuma Batuko Gobernuaren gastuen aldaketa.

Honen arabera, Ingalaterran edo Erresuma Batuko beste eskualdeetan aplikatzen den programa edo politika baten gastu osoaren aldaketa kontuan hartzen da. Adibidez, Galesen eskumeneko arlo batean Erresuma Batuko Gobernuak Ingalaterran diru kantitate gehiago jartzen badu, hori kontuan hartzen

²² Subsidiarioritasun-printzipioaren formulaziorik ezagunena Pio XI .a Aita Santuak “*Quadragesimo Anno*” entziklikan egin zuena da, honela laburbil dezakeelarik: “gizakiek edo komunitate txikiago batek beren kabuz egin dezaketena ez da gizarte handiago edo handiago batek bere gain hartu behar”.

²³ Ipar Irlanda eta Eskoziaren finantzaketarako ere formula berdina erabiltzen da.

²⁴ Joel Barnett (1923 – 2014) Alderdi Laboristako politikaria izan zen. 1970eko hamarkadaren amaieran, Altxorren idazkari buru gisa, Barnett Formula asmatu zuen, Eskozia, Gales eta Ipar Irlandako gastu publikoa esleitzen duena.

²⁵ Hala ere, Galesko gastu publikoaren erdia, gutxi gorabehera, Erresuma Batuko gobernuak egiten du zuzenean; gainerakoa, berriz, Galesko Gobernuak erabakitzen du nola gastatu. Hala ere, finantzaketa egiteko moduak ez du kontuan hartzen Galesko pobrezia erlatiboa. Per capita gastua handiagoa delako Londresen, Erresuma Batuko zatirik oparoenean.

²⁶ *Welsh Revenue Authority* (Galesko Zerga Agintaritza) Galesen deszentralizatutako zergak biltzeaz eta administratzeaz arduratzen den erakundea da. Ikusi <https://www.gov.wales/welsh-revenue-authority> (azken bisita 2025eko urtarrilak 11n).

²⁷ *Barnett Formula*= *Change in English Spending* x *Comparability factor* x *Welsh population as a % of England*.

da Galesek diru gehiago izateko. Baita ere, alderantziz, dirua gutxitzen badu, Galesek ere diru gutxiago izango luke.

2. faktorea: Alderagarritasuna.

Hau ehuneko bat da, eta programa edo gastu arlo bat Galesen zenbateraino dagoen deszentralizatuta adierazten du:

%0: erabat zentralizatuta dago (Erresuma Batuko Gobernuaren eskumenekoa).

%100: guztiz deszentralizatuta dago.

3. faktorea: Biztanleriaren proportzioa.

Galesko biztanleria Erresuma Batuko biztanleria osoaren proportzioaren arabera kalkulatzen da.

Adibide bat jartzearren, Erresuma Batuko Gobernuak osasun-gastua (guztiz deszentralizatua dagoen arloa) 100£ milioitan igotzen badu, Galesek biztanleria osoaren %5 ordezkatzen badu eta osasun arloaren alderagarritasun faktorea %100 bada, egoera horretan, Galesek jasoko luken kantitatea 5£ milioiokoa litzateke.

B) Dirulaguntza blokearen doikuntza aldaketak

Galesera transferituta dauden zergek, Ingalaterran biltzen diren kantitatearekin alderatuz, aldaketak badaude, honek ere eragina du Galesek jasoko duen dirulaguntzan. Adibide bat ematearren, 2023. ekitaldian, Galesen errentaren gaineko zergaren diru-sarrerak 100 milioiokoa izan baziren, eta 2024an 110 milioira igo baziren; horrek esan nahi du errentaren gaineko zergaren diru-sarrerak % 10 igo zirela aldi horretan eta %10 hori Galesi ematen zaio urtean zehar jasoko duen Dirulaguntza blokean²⁸.

Galesko Gobernuak 2025-2026rako aurrekontu proposamenaren arabera, Dirulaguntza Blokea 21.000 milioi libera esterlina izango dira (aurrekontu osoko diru sarreraren %80,1 da) eta beste ia 5.000 milioi libera esterlina Galesek berak kudeatzen dituen zergetatik eratorriko dira (aurrekontu osoko diru sarreraren %19,9)²⁹.

Modu horretan, esan genezake, finantzazio sistema honek antzekotasun handiak dituela Espainiako lurralde erkideko autonomia-erkidegoetako finantzazioarekin³⁰, izan ere, finantzaketa-sistema Gobernu

²⁸ "Argitalpenak Galesko errentaren gaineko zergaren diru-sarrera moten zifrak eta Erresuma Batuko gainerako herrialdeen errentaren gaineko zergaren diru-sarrera baliokideak ematen ditu, Galesko Gobernuaren errentaren gaineko zergaren dirulaguntza osoaren doikuntza kalkulatzeko erabiltzen direnak, Galesko eta Erresuma Batuko gobernuak adostutako zerga-esparruan ezartzen den bezala. Horri esker, Galesko Gobernuaren 2025-2026rako aurrekontuari aplikatu beharreko errentaren gaineko zergaren kontziliazioa kalkula daiteke. Kontziliazioa zerga-esparruaren funtzionamenduaren zati normala da, eta Galesko Gobernuaren finantzaketa errentaren gaineko zergaren diru-sarrera errealetan oinarritzea bermatzen du, aurreikuspenetan oinarritu beharrean. Kontziliazioa kalkulatzeko, aurreikusitako zifrak eta Galesko errentaren gaineko zergaren diru-sarreraren tasei eta 2022-2023 urterako dirulaguntza blokean egokitzeari dagozkien emaitzen zifrak alderatu behar dira. Aurreikuspenen eta emaitzen arteko aldea Galesko Gobernuaren 2025-2026ko aurrekontuari eta finantzaketari aplikatzen zaio". Ikusi <https://www.gov.wales/welsh-rates-of-income-tax-reconciliation-2022-to-2023-joint-technical-note-by-wg-and-hmt-html> (azken bisita 2024ko abenduak 17an).

²⁹ Ikusi <https://www.gov.wales/draft-budget-2025-2026> (azken bisita 2024ko abenduak 17an).

³⁰ Horrenbestez, gaur egun, autonomia-erkidego bakoitzak jasotzen dituen finantza-baliabideak abenduaren 18ko 22/2009 Legean, (arabide erkideko autonomia-erkidegoen eta autonomia-estatutua duten hirien finantzaketa-sistema arautzen duena eta zenbait zerga-arau aldatzen dituena) ezarritako adierazle edo aldagai batzuen arabera kalkulatzen dira. Hona hemen baliabide horiek guztiak:

a) Estatuak osorik edo zati batean lagatako zergak

zentralak autonomia-erkidegoei eta autonomia-estatutua duten hiriei egindako transferentzietan oinarrituta dago, eta aurreikuspenaren benetako kostuaren metodoa da abiapuntua. Sistema horren bidez, "autonomia-erkidego bakoitzak transferentziak jasotzen zituen, Gobernu zentralak autonomia-erkidego horretan transferitzen ziren eskumenetan gastatzen zenaren parekoak, gutxi gorabehera"³¹.

EAEren kasuan, aldiz, sistema guztiz ezberdina da. Izan ere, Ekonomia Itunaren bidez, tributuen gaineko eskumenak Lurralde Historikoen artean banatzen dira eta hauek ordainaraztea (exijitu eta kobratzea) Lurralde Historiko bakoitzari dagokio (Foru Aldundiei), eta ezartzea eta zerga-araubidea Batzar Nagusiei³². Modu honetan, EAEko administrazioek jasotzen duten diru sarrera ia guztiak (Espainiako Gobernutik zein Europar Batasunetik eratorri daitezkeen transferentziak salbu) Ekonomia Itunean itundutako tributuetatik eratortzen dira.

Sistema honen bidez, Estatuaren eta EAEren arteko tributuek ituntzen dira, Foru Aldundiek tributu horiek biltzen dituzte Estatuak prozesu horretan parte hartu gabe, eta EAEk bere gain hartu ez dituen kargak finantzatzen dira, hau da, Estatuak Euskal Autonomia Erkidegoari transferitu ez dizkion eskumenak ordaintzeko. Horren ordaintzan, Estatuak, EAEn dituen eskumenengatik, kupoa izeneko kopuru bat jasotzen du EAEren aldetik, honek Estatuko Barne Produktu Gordinarekiko duen pisu erlatiboa kontuan hartuta kalkulatzeko. Kopuru hori, gaur egun eta 1981etik, egozpen-indizea, hau da, ehuneko hori, %6,24koa da³³. LÁMBARRI eta LARREAK adierazi dute "beregantatu gabeko karga orokorretarako ekarpena ez dela egiten bildutako diru-sarreraren arabera, baizik eta Euskal Autonomia Erkidegoaz kanpoko aldagai batzuen arabera egiten dela: eskumen horietarako Estatuko Aurrekontu Orokorretan jasotako gastuen arabera"³⁴.

Beraz, Ekonomia Itunaren sistema, Galeskoarekin alderatuta, guztiz kontrakoa da. Izan ere, EAEk berak biltzen ditu tributu guztiak eta diru sarrera horiek erabiltzen ditu bere eskumenak finantzatzeko eta dagokion kupoa ordaintzeko. Aldiz, Galesko Gobernuak Erresuma Batutik jasotzen du bere aurrekontuetako sarreraren %80a eta beste %20a berak kudeatzen dituen zergetatik eratortzen da, ikusiko dugun moduan, horko zati bat Galesko Ogasunak zuzenean zergadunengandik bilduz eta beste zati bat Erresuma Batuko *Her Majesty's Revenue and Customs* (aurrerantzean, HMRC)³⁵k bilduz eta ondoren, diru hori Galesko Gobernuari itzuliz.

4. Tributuek itunduak eta deszentralizatuak

Deszentralizazio fiskala gertatzeko eta zerga-federalismoan aurrera egiteko, diru bilketari dagokionez behintzat, munduko herrialde gehienetan konfigurazio nazionalen tributuek eta tributu partekatuek aurki daitezke, garrantzitsuagoak direlarik normalean konfigurazio nazionalen diru sarrera bilketari

b) Estatuaren diru-sarreretan duen partaidetza
 c) Estatuko zergen gaineko errekaruak
 d) Autonomia-erkidegoen berezko zergak, tasak eta kontribuzio bereziak.
 e) Lurralde arteko Konpentsazio Funtz baten transferentziak eta Estatuaren Aurrekontu Orokorren kargurako beste esleipen batzuk
 f) Autonomia-erkidegoen ondaretik eta zuzenbide pribatuko diru-sarreretatik datozen etekinak
 g) Kreditu-eragiketen emaitza

³¹ ZUBIRI ORIA, I. (2000). *El sistema del Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea*, Círculo de Empresarios Vascos, 69. orrialdea.

³² Ikusi DE LA HUCHA CELADOR, F. (2006). *El régimen jurídico del Concierto Económico*, Ad Concordiam.

³³ Abiaburu den urteko kupoaren kalkulua Euskal Autonomia Erkidegoko kupoa 2022-2026 bosturtekorako zehazteko metodologia onartzen duen apirilaren 3ko 10/2023 Legean arautzen da.

³⁴ LÁMBARRI GÓMEZ, C. eta LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, J.L. (1995). *El Concierto Económico*, IVAP. 40-41.

³⁵ HMRC Erresuma Batuko zerga agintaritzak da. Ikusi: <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs> (azken bisita 2025eko urtarilak 5ean).

dagokionez. Gainera, gerta daiteke homogeneousitasun handia egotea araudi eta kudeaketaren ikuspegitik eta hau bateragarria izatea tributu aniztasunarekin³⁶.

Egoera hau gertatzen da Galesen ere berak zerga batzuk kudeatzeko gaitasuna duelako, baina gehienak Erresuma Batuko Gobernuaren esku daude. Galesen, finantza-erabakiak Erresuma Batuko Altxorren zentralizatuta daude, eta horrek zaildu egiten du epe luzearako plangintza estrategikoa. Egoera horrek mendekotasun politiko handia sortzen du Erresuma Batuko Gobernuak hartutako erabakiekiko, Liz Truss, Erresuma Batuko lehen ministroak (2022 iraila eta urria bitartekoa), bultzatutako errentaren gaineko zergaren aldaketarekin agerian geratu zen bezala³⁷.

Gainera, Westminsterren edo Whitehalleko³⁸ funtzionarioek hartutako erabaki politikoek Galesi kalte egiteko arriskua dago. Era berean, Galesko tributu-sistemaren deszentralizazio handiagoa lortzeko aurrerabidea Westminsterreko gobernuaren borondatearen mende dago zuzenean.

2014ko eta 2017ko Galesko Finantza Legeek Galesko Gobernuari eta Galesko Senedd-ari eskumen fiskalak eta finantzarioak eskuordetzeko urrats garrantzitsuak izan ziren. Bi lege hauek Galesen autogobernua indartu zuten, zerga batzuekiko eta zorpetzeko ahalmenekiko kontrol handiagoa emanez.

Modu horretan, Galesek zuzenean kudeatzen³⁹ dituen zerga bakarrak higiezinaren transakzioei buruzko zerga (aurrerantzean, LTT)⁴⁰ eta Isurketen gaineko zerga (aurrerantzean, LDT)⁴¹ dira.

Bi zerga horien diru-bilketa ez da proportzio esanguratsua Galesko Gobernuaren aurrekontu osoan, baina biak dira garrantzitsuak zerbitzu publikoak finantzatzeko eta deszentralizazio prozesuan urratsak ematen jarraitzeko. LTDaren diru-bilketa hondakinak murriztea eta birziklatzea sustatzen duten ingurumen-politiketara bideratuta dagoen bitartean, LTTa higiezinaren merkatuarekin lotuta dago, eta bere errendimendu ekonomikoa etxebizitzaren merkatuaren baldintzen arabera aldatzen da, hala nola, prezioa eta transakzioen bolumena kontuan hartuta.

Errentaren gaineko Zergari dagokionez, esan beharra dago, zerga honen karga tasa ezberdinen zehaztapen zati bat deszentralizatuta dagoen bitartean, beste zatia, Erresuma Batuko Gobernuaren esku dagoela. Gainera, zerga osoaren bilketaren eskumena HMRCri dagokio, nahiz eta gero Galesi transferitu berari dagokion zatiko diru-kantitatea.

2019ko apirillean, Erresuma Batuko Gobernuak Galesko zergadunek ordaintzen dituzten errentaren gaineko zergaren 3 tasak murriztu zituen, hiru zerga-tarteak mantenduz: oinarritzakoa, goikoa eta gehigakoa.

³⁶ UTRILLA DE LA HOZ, A. (2006). "Comparación internacional de los modelos de descentralización fiscal", *Mediterraneo Económico*, 10.zbk, 167-195.orrialdeak.

³⁷ <https://es.euronews.com/2022/10/03/reino-unido-el-gobierno-de-liz-truss-renuncia-a-rebajar-el-impuesto-a-los-ricos> (azken bisita 2024ko abenduak 19an).

³⁸ Whitehall Londresko erdialdeko kale eta gune enblematikoa da, Erresuma Batuko gobernu-bulego nagusietako asko hartzen dituelako ezaguna, eta termino generiko gisa erabiltzen da Erresuma Batuko Gobernuari erreferentzia egiteko, bereziki haren administrazio zentralari.

³⁹ Udalek "merkataritzak" (*Business tax*) biltzen dituzte, tokiko zerbitzuak ordaintzen laguntzen duten zergak. Egoitzakoak ez diren jabetza gehienei aplikatzen zaizkien karguak dira, eta horien bilketa Galesko Gobernuari transferitzen zaio, honek, bidezko banaketa egin dezan udalerrri guztien artean.

⁴⁰ *Land and Transaction Tax* (LTT) deitua ingelesez. Higiezinaren transakzioen gaineko zergak (LTT) tasa eta banda desberdinak ditu, jabetza motaren arabera. Galesko ministroek zehazten dituzte, eta Galesko Parlamentuaren onespena behar dute.

⁴¹ *Landfill Disposals Tax* (LDT) deitua ingelesez. Zabortegietako Xedapenen gaineko Zerga (LTD) zabortegietan utzitako hondakinaren pisuan oinarritutako karga da. Zerga honek hiru tarifa mota ditu: 2017ko Zabortegiak Ezabatze Zergaren Legean zehaztutako baldintzak betetzen dituzten materialentzako tasa murriztua, beste material batzuei aplikatu dakiekeen tarifa estandarra, eta baimendutako zabortegietatik kanpo egindako baimendu gabeko xedapenetarako tasa berezia.

EAEKO EKONOMIA ITUNA GALESEK JARRAITU DEZAKEEN EREDUA DA? EAE ETA GALESKO ZERGA-EREDUEN AZTERKETA JURIDIKOA

ria⁴². Zergak ordaintzen hasi aurretik pertsonak irabaz dezaketen diru-kopurua (beren zerga-arintze pertsonala) Erresuma Batuko gainerako herrialdeetako berbera da, eta Errentaren gaineko Zergaren tasa altuenak eta gehigarrienak ordaintzen hasten diren puntua Ingalaterrako eta Ipar Irlandako bera da. Era berean, aurrezkietatik eta dibidenduetatik datozen diru-sarrerak zergapetzeko erantzukizuna Erresuma Batuko Gobernuaren esku dago.

Balio Erantsiaren gaineko Zerga, Sozietateen gaineko Zerga, Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zerga, Kapital-irabazien gaineko Zerga, Aseguru Nazionalari egindako ekarpenak, zenbait onuratarako eta Estatuko pentsioa jasotzeko egin beharreko ekarpena HMRCri ordaintzen zaio, Galesko Gobernuak ez duelarik inongo diru kantitatetik ekarpen horiengatik jasotzen, salbu eta urtero jasotzen duen *Block Grant*-ekarpena.

Hori horrela, Galesko Parlamentuak, tributu arloan, eragozpen esanguratsuak ditu, Westminsterrekin negoziatu behar duelako, aurrekontuan edo zergetan edozein aldaketa egiteko. Mendekotasun horrek mugatu egiten du Galesek anbizio handiagoko eta bere behar espezifikoetara egokitutako politikak ezartzeko duen gaitasuna eta politikak berebiziko garrantzia hartzen du prozesu honetan⁴³.

Hala ere, Galesko Gobernuak lau zerga berri identifikatu ditu, eta sakonago aztertuko ditu, finantza-autonomia handitzeko eta herritarren beharrei hobeto heltzeko. Proposamen horiek neurri berritzaileak dituzte diru-sarrerak dibertsifikatzeko, zerga-bilketan ekitatea hobetzeko eta eskualdeko garapen ekonomikoa sustatzeko. Oraindik aztertzen ari diren arren, ekimen horiek erakusten dute Galesek bere finantzak gehiago kontrolatzeko eta Westminsterrekiko mendekotasuna murrizteko interesa duela, tokiko lehentasunetara hobeto egokitutako politikak diseinatzeko aukera emanaz.

Horien artean dago Ligorrien gaineko Zerga, garatu gabeko lursailen erabilera eraginkorra sustatzeko, hiri- eta landa-berroneratzea sustatuz. Gizarte-laguntzaren gaineko Zerga, biztanleriaren sektore ahulenei mesede egiten dieten gizarte-programak finantzatzeko, Erabili eta Botatzeko plastikoari ezarritako Zerga, ingurumen- eta jasangarritasun-politikekin bat datorrena eta erabilera bakarrekiko plastikoen erabilera murrizteko helburua duena eta azkenik, Bisitarietzako Zerga, turismoa diru-sarreraren iturri gisa aprobetxatzeko neurri bat izango litzatekeena, eta horrek azpiegitura eta zerbitzu publikoak finantzatzeko lagunduko lukeena.

Proposamen hauek erakusten dute Galesko Gobernuak bere ekonomiaren gaineko kontrol handiagoa izateko eta gizarte- eta ingurumen-arloko hainbat gairi modu zuzenagoan heltzeko nahia duela⁴⁴.

EAEren kasuan, Ekonomia Ituna onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak arautzen ditu zeintzuk diren itundutako zergak eta Bizkaiko, Arabako eta Gipuzkoako Lurralde Historikoei beren zerga araubidea mantendu, zehaztu eta arautzeko gaitasuna onartzen die.

⁴² 2019az geroztik, Galesek tarte bakoitzeko zerga-tasak aldatzeko ahalmena du, ehuneko 10 punturaino, gorantz edo beharantz. Neurriaren arabera, zerga-tarte bakoitzeko libera bakoitzeko 10 penike Galesko Gobernuari bideratuko zaizkio. Horri Galesko Errentaren gaineko Zerga esaten zaio (*Welsh Rates of Income Tax*, WRIT). Praktikan, Galesko ministroek Erresuma Batuko gainerakoen tasa berdinei eutsi diete, eta horrek esan nahi du Galesko zergadunek Ingalaterrako eta Ipar Irlandako tasa bera ordaintzen dutela. Errenta tramoak zehaztea Erresuma Batuko Gobernuari dagokio.

Oinarrizko tasa %20koa da eta Galesko Gobernuak %10a zehazten duen bitartean beste %10a Erresuma Batuko Gobernuak zehazten du. 12.570 £tik 50.270 £rarteko errentek ordaintzen dute. Goiko tasa %40koa da eta Galesko Gobernuak %10a zehazten duen bitartean beste %30a Erresuma Batuko Gobernuak zehazten du. 50.271 £tik 125.140 £rarteko errentek ordaintzen dute. Tasa gehigarria %45koa da eta Galesko Gobernuak %10a zehazten duen bitartean beste %35a Erresuma Batuko Gobernuak zehazten du. 125.141 £tik gorako errentek ordaintzen dute.

⁴³ *Brexit*-ak areagotu egin du Galesen independentziari buruzko eztabaida, eta handitu egin du aukera horri ematen zaion babesa, tentsio politiko eta ekonomikoen ondorioz; hala ere, Galesko tributu-sisteman duen eragina oso txikia izan da, Westminsterrek aurrekontu-kontuetan duen mendekotasuna dela eta.

⁴⁴ <https://www.gov.wales/developing-new-welsh-taxes#17809> (azken bisita 2024ko abenduak 17an).

Itundutako zergei dagokionez, bi mota bereiz daitezke: batetik, "araudi autonomoko zerga itunduak" deritzenak eta bestetik, "araudi erkideko zerga itunduak" izenekoak. Lehenengoetan, Lurralde Historikoetako erakunde eskudunek eskumen osoa dute zerga horiek arautzeko, eta, besteetan, Lurralde Historikoetako erakunde eskudunek Estatuak lurralde erkideko autonomia-erkidegoentzat une bakoitzean ezartzen dituen arau substantibo eta formal berberak bete eta errespetatu behar dituzte.

Ekonomia Itunaren eduki materialari eta zergen ituntzeari buruz hitz egiten den foroa Itunaren Batzorde Mistora⁴⁵ mugatzen da, eta bertan akordioak aho batez hartzen dira administrazio ezberdinen artean. Horren ondorioz, alderdietako batek ere ezin ditu Ekonomia Itunaren alderdiak bere kabuz aldatu, eta organo horretan eztabaidatu eta adostu beharko dira Ekonomia Itunarekin zerikusia duten kontuak.

Gaur egun indarrean dauden zerga itundu hauek aipa daitezke:

A) Araudi autonomoko itundutakoak:

Zuzeneko zergak: Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, Ondarearen gaineko Zerga, Sozietateen gaineko Zerga, Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zerga (helbidea Euskadin duten establezimendu iraunkorrek), Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zerga eta Zerga Osagarria, talde multinazionalentzat eta talde nazional handientzat gutxieneko ezarpen-maila globala bermatzeko eta finantza-erakunde jakin batzuen interes eta komisioren marjinen gaineko zerga (azken hauek 2024ko abenduak 23ko Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoan adostua).

Zeharkako zergak: Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga (sozietate-eragiketetan, kanbio-letretan eta horien ordezkio edo igorpen-funtzioa betetzen duten dokumentuetan izan ezik).

Tokiko zergak: Ondasun Higiezinaren gaineko Zerga, Jarduera Ekonomikoen gaineko Zerga, Trakzio Mekanikoko Ibilgailuen gaineko Zerga eta tokiko beste zerga batzuk.

B) Araudi erkideko itunduko izaera dutenak:

Zuzeneko zergak: Ez-egoiliarren errentaren gaineko Zerga, Kreditu-erakundeetako Gordailuen gaineko Zerga, Energia elektrikoaren ekoizpenaren balioaren gaineko Zerga, Erregai nuklear agortua eta energia nukleoelektroa sortzearen ondoriozko hondakin erradiaktiboak sortzearen gaineko Zerga, Erregai nuklear agortua eta hondakin erradiaktiboak instalazio zentralizatuetan biltegitratzearen gaineko Zerga eta Gasaren, petrolioaren eta kondentsatuen erauzketaren balioaren gaineko Zerga.

Zeharkako zergak: Balio Erantsiaren gaineko Zerga, Sozietate-eragiketak eta kanbio-letrak eta horien ordezkio diren edo ondare-eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zergan igorpen-funtzioa betetzen duten dokumentuak, Aseguru-primen gaineko Zerga, Berotegi-efektuko gas fluordunen gaineko Zerga, Joko-jardueren gaineko Zerga, Jokoaren gaineko beste zerga batzuk, zerga bereziak, Finantza-transakzioen gaineko Zerga, Zerbitzu digital jakin batzuen gaineko Zerga, Plastikozko ontzi berrerabilgarrien gaineko Zerga, Hondakinak zabortegetan gordetzearen gaineko Zerga, Erraus-

⁴⁵ Estatuaren eta EAEn arteko bitariko organoa da eta 12/2002 Legearen 61. artikulua ezartzen duenez, Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoa osatuko dute, alde batetik, Foru Aldundi bakoitzeko ordezkari batek eta Eusko Jaurlaritzako beste hainbatek, eta, bestetik, Estatuako Administrazioako beste hainbeste ordezkari. Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoaren erabakiak aho batez hartu beharko dituzte batzordeko kide guztiek eta 62. artikuluan arautzen diren honako eginkizun hauek esleitzen zaizkio: a) Ekonomia Itunaren aldatetako adostea. b) Aurrekontu-egonkortasunaren arloan lankidetzaren eta koordinazio-konpromisoak adostea. c) Bosturteko bakoitzean kupoa zehazteko metodologia adostea. d) Kapitulu honen 3. atalean zehaztutako Arbitraje Batzordeko kideen izendapena eta araubidea erabakitzea, bai eta horien funtzionamenduari, deialdiari, bilerei eta erabakiak hartzeko araubideari dagokiena. e) Kontzertu honetan aurreikusitakoa behar bezala aplikatzeko eta garatzeko unean uneko zerga- eta finantza-arloan beharrezkoak diren akordio guztiak.

EAEKO EKONOMIA ITUNA GALESEK JARRAITU DEZAKEEN EREDUA DA? EAE ETA GALESKO ZERGA-EREDUEN AZTERKETA JURIDIKOA

keta eta hondakinen baterako errausketa eta zigarro elektronikoen eta tabakoarekin lotutako beste produktu batzuen likidoen gaineko Zerga (azken hau 2024ko abenduak 23ko Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoan adostua).

Udal tributuak ere existitzen dira, garrantzitsuenak, Ondasun Higiezinaren gaineko Zerga, Jarduera Ekonomikoen gaineko Zerga, Eraikuntza, Instalazio eta Obren gaineko Zerga, Trakzio Mekanikoko Ibilgailuen gaineko Zerga eta Hiri Lurren Balio Gehikuntzaren gaineko Zerga direlarik.

EAEren kasuan, sistema aldebakarreko arriskukoa da⁴⁶, berau izanik Galesko sistemarekin (zein Espainiar Estatuko lurralde erkideko beste autonomia erkidegoekin) duen diferentziarik nagusia eta aipagarriena. Izan ere, Estatuak ez du parte hartzen euskal erakundeek bildutako zerga kopuruan, eta ez du gastu publikoen estaldura bere gain hartzen, baldin eta EAEko erakundeek ezin badie bere betebeharrei aurre egin.

Tributuak ituntzeak esan nahi du Estatuak EAErengandik kupo global baten ekarpena jasotzen duela⁴⁷, Euskal Autonomia Erkidegoak bere gain hartu ez dituen Estatuaren karga guztietarako ekarpen gisa.

Zerga berrien ituntzeak euskal administrazioen finantza-gaitasuna handitzea edo murriztea eragin dezake, izan ere, zergak biltzeko ardura Foru Aldundien gain dagoelako, eta haien kudeaketaren arabera diru-sarrera publikoak gehiago edo gutxiago izango dira.

Ituntzea gertatu aurretik, zerga hori existitzen bazen eta Estatuak bazen EAEn berau biltzen zuena, itundu ondoren, zerga horrek EAErentzat ez-itundutako zerga izateari utziko liokete, eta, ondorioz, kupoan konpentsazio gisa zenbatutako zenbatekoa kenduko litzateke, Estatuak zenbateko hori konpentsatu behar izateari utzita.

Hasiera batean, bildutako kopurua eta konpentsazio posiblea berdina izan litezkeenez, emaitza finantzarioa berdina izango litzateke. Hau da, adibidez, itundutako zergaren bidez 100 bilduko balitz eta ez-itundutako zerga gisa konpentsazioa 100 izango balitz, EAEren finantza-gaitasuna berdina mantenduko litzateke.

Ondorengo ekitaldietan ikusiko lirateke ondorio praktikoak. Adibidez, EAEk zerga horren bidez 120 bilduko balu, finantza-gaitasuna 20 handituko litzateke; aldiz, 80 bilduko balu finantza-gaitasuna 20an murriztuko litzateke. Hortaz, garrantzitsua da Estatuaren zerga-erreforma bat egitean, hori ez izatea alde bakarrekoa; hau da, euskal instituzioen eta Estatuaren arteko borondatea beharrezkoa da, erreformak ondorio ekonomiko-finantzarioak baititu.

Ikusi denez, beraz, Gales eta EAEko ereduak oso ezberdinak dira eta bakoitzak, bere erara, deszentralizazio fiskalean aurrera egiten laguntzen dute, elkarrengandik ikasiz eta oztopoei aurre eginez.

⁴⁶ Ekonomia Itunaren sistema aldebakarrekoa da EAErentzat. Estatuak ez du esku hartzen euskal erakundeek lortutako diru-bilketan, eta ez du gastu publikoen estaldura bere gain hartzen, baldin eta EAEk ezin badie bere betebeharrei aurre egin. Ez-argari horrek ez du parekorik lurralde erkidearekin, eta sistemaren funtsezko zutabea da; izan ere, kupoaren oinarria da EAEk ordaintzari aurre egin beharko diola, zenbatekoa kendu gabe. Era berean, Europako Justizia Auzitegiak adierazi du euskal Lurralde Historikoak eta EAE lurralde autonomoak direla finantza eta zergei dagokienez, eta Ekonomia Ituna ez dela Europar Batasuneko zuzenbidearen aurkakoa, eta aldeko argudio gisa nabarmendu du sistema alde bakarrekoa dela, eta ez dagoela Estatuaren kontraprestaziorik EAErentzako finantza-egoera gaizki badoa.

Ikusi Kokott abokatu nagusiaren 2008ko maiatzaren 8ko ondorio orokorretan, C-428/06 A C-434/06, UGT La Rioja eta beste batzuk Bizkaiko Lurralde Historikoko Batzar Nagusien eta beste batzuen aurka metatutako gaiari buruzkoan.

⁴⁷ Abiaburu den urteko kupoaren kalkulua EAEko kupoaren 2022-2026 bosturtekoarako zehazteko metodologia onartzen duen apirilaren 3ko 10/2023 Legean arautzen da. Horrela, 2022-2026 bosturtekoaren abiaburu-urteko kupo likidoa zehazteko, Autonomia Erkidegoak bere gain hartu gabeko kargen zenbateko osoari egozpen-indizea aplikatu behar zaio, eta dagozkion doikuntzak eta konpentsazioak egin behar dira.

5. Ondorioak

Galesek duen tributu-sistema eta EAEk duena, nahiz eta biek deszentralizazio fiskalean aurreratuak izan, ez dira berdinak eta aspektu askotan gainera kontrajarriak dira, besteak beste, Galesek ez duelako arriskurik asumitzen eta EAEk bai. Gainera, izandako elkarrizketetatik ondorioztatzen da Galesko herritarrek ere ez luketela arrisku hori asumitu nahi izango, Galesek duen garapen ekonomiko, demografiko eta politikoak muga direlako hori gauzatzeko.

Galesko biztanleria zahartzen ari da eta herritarren hezkuntza-maila, berriz, Erresuma Batuko batez bestekoa baino txikiagoa da, eta enplegarritasunari eta lehiakortasunari eragiten die. Gainera, lau heldutik batek, gutxi gorabehera, ez du lan-merkatuan parte hartzen, eta horrek jarduerarik ezaren tasa handia eta diru-sarrera fiskalak murrizten ditu. Egoera hori larriagotu egiten da eskualdearen produktibitate txikiagatik, Brexit-agatik eta Europar Batasuneko funtsak ez izateagatik, aberastasuna sortzeko eta zerga-oinarria indartzeko duen gaitasunari kalte egiten baitio.

Bestalde, Galesko Gobernuak tributu eta finantza arloan muga nabarmenak ditu, hala nola, zorpetzeko ahalmen mugatua eta zerga berriak ezartzeko zailtasunak dituelako, Erresuma Batuko Gobernuaren oposizioa dela eta. Galesko Gobernuak saiatu izan da Erresuma Batutik zerga batzuk, aipatzekoa, aireko bidaiariarentzako Zerga eta Ibilgailuen gaineko Zergeen transferentzia lortzen, baina arrakastarik gabe, oztopo politiko eta ekonomikoen ondorioz.

Galesen zergen gaineko botere handiagoa bereganatzeko aukera eztabaidatzen da, baina horrek ekarriko lukeen arrisku finantzarioak, Erresuma Batuko funtsekiko mendekotasunarekin batera, kezka sortzen du.

Egiturazko oztopo horiek zaildu egiten dute funtsezko proiektuak finantzatzea eta zerga-politika independenteak ezartzea, eta horrek azpimarratzen du beharrezkoa dela bi gobernuen arteko konponbide integrala eta lankidetzak, garapen iraunkorra bermatzeko. Hori horrela, Galesko Gobernuak Erresuma Batuko Gobernuarekin akordio justu eta bidezkoa lortzera bideratutako ikuspegia lehenesten du, autonomia fiskal oso bat bilatu beharrez eta beste herrialde eta eskualde batzuekin loturak ezartzea du helburu Galesko Gobernuak deszentralizazio prozesuan jarraitzeko.

Galesko Gobernuak gehiago parte hartu nahi du Erresuma Batuan hartutako erabaki fiskal eta politikoe-tan, politika nazionalak Galesen premia ekonomiko, sozial eta kulturaletara hobeto egokitzen direla ziurtatzeko, tokiko erronkei heltzeko eta herritarren ongizatea sustatzeko gaitasuna indartuz.

Amaitzeko, esan behar da EAEko Ekonomia Itunaren sistemak bere finantzen gaineko kontrol esanguratsua, zerga itunduen bilketa osoa eta epe luzerako planifikazio estrategikorako gaitasuna ematen dituen bitartean, Galesek Erresuma Batuko Gobernuaren erabakien mende dagoen egitura fiskal bati egin behar diola aurre. Zerga-sistemen konplexutasunak eta egungo murrizketek erronka handiak dakartzio Galesi, zerga-autonomia handiagoa bilatze aldera. Euskal ereduarekiko interesa dagoen arren, Galesen errepikatzea zaila da, egiturazko desberdintasunak eta desberdintasun politikoak direla medio, eta horrek Galesko errealitatera egokitutako ikuspegi mailakatu baten beharra ekartzen du.

6. Informazio iturriak eta bibliografia

AGUIRRE DE LA HOZ, J. (1980). *Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas*, Presidencia del Gobierno. Secretaría General Técnica. Subdirección General de Documentación, Madril.

ALBI, E. (1978). "El Federalismo fiscal", *Hacienda Pública Española*, Instituto de Estudios Fiscales, 51. zbk, Madril, 43-44. orrialdeak.

DE LA HUCHA CELADOR, F. (2006). *El régimen jurídico del Concierto Económico*, Ad Concordiam.

HERRERO Y RODRÍGUEZ DE MIÑÓN, M. (1998). *Derechos Históricos y Constitución*, Taurus.

LAGO PEÑAS, S. eta MARTÍNEZ VÁZQUEZ, J. (2010). "La descentralización tributaria en las Comunidades Autónomas de régimen común un proceso inacabado", *Hacienda Pública Española*, 192 zbk, 129-151. orrialdeak.

LÁMBARRI GÓMEZ, C. eta LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, J.L. (1995). *El Concierto Económico*, IVAP.

NATIONAL ASSEMBLY FOR WALES (NAW). (2004). *Report of the Richard Commission*. Cardiff: Commission on the Powers and Electoral Arrangements.

OLIVERAS, N. (1999). *La "devolution" en el Reino Unido: Gales, Escocia e Irlanda del Norte*. Fundació Carles Pi i Sunyer d'Estudis Autònomic i Locals, Bartzelona.

PORRES AZKONA, J. (1992). *Política y Derecho. Los Derechos Históricos vascos*. IVAP.

UTRILLA DE LA HOZ, A. (2006). "Comparación internacional de los modelos de descentralización fiscal", *Mediterraneo Económico*, 10.zbk, 167-195.orrialdeak.

ZUBIRI ORIA, I. (2000). *El sistema del Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea*, Círculo de Empresarios Vascos.

Empowerment and responsibility: devolving financial powers to Wales.

Empowerment and Responsibility: Legislative Powers to Strengthen Wales.

Barnett Squeezed? Options for a Funding Floor after Tax Devolution.

Fair Funding for Taxing Times? Assessing the Fiscal Framework Agreement.

For Wales Don't (Always) See Scotland: Adjusting the Welsh Block Grant after Tax Devolution.

Independent Commission on the Constitutional Future of Wales: final report.

El tratamiento de la vivienda en la reforma del Sistema Tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa

Rodrigo Llano-Ponte Babace

Jefe de Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de la Diputación Foral de Gipuzkoa

Abstract: En este trabajo se analizan las principales novedades en materia de vivienda contenidas en el “Proyecto de Norma Foral por la que se aprueban la reforma del sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y otras modificaciones tributarias”, aprobado por el Consejo de Gobierno Foral de la Diputación Foral de Gipuzkoa con fecha el 27 de diciembre de 2024. El proyecto analizado inicia su andadura en las Juntas Generales de Gipuzkoa, por lo que, tanto las medidas analizadas, como el proyecto de norma foral en su conjunto, están sujetas a las modificaciones, adiciones o supresiones que decidan las Juntas Generales. Cabe mencionar que, si bien vamos a analizar la normativa propia del Territorio Histórico de Gipuzkoa, su contenido es, con carácter general, extensible a los proyectos de norma foral aprobados por los Consejos de Gobierno de las Diputaciones Forales de Araba y de Bizkaia.

El objetivo principal de las medidas propuestas es apoyar el acceso a la vivienda de los colectivos más vulnerables, haciendo especial hincapié en las personas jóvenes. Asimismo, se pretende impulsar la rehabilitación del parque de viviendas con la finalidad de hacer las mismas más accesibles y energéticamente eficientes.

Finalmente, y a modo de conclusión general, hay que destacar que, el conjunto de medidas, tendrá como efecto una reducción de la carga impositiva centrada en aquellas viviendas destinadas a ser la vivienda habitual de sus ocupantes y un aumento en la cuantía de las deducciones para los colectivos más vulnerables.

Abstract: Lan honetan, Gipuzkoako Foru Aldundiaren Foru Gobernu Kontseiluak 2024ko abenduaren 27an onartutako Gipuzkoako Lurralde Historikoko zerga sistemaren erreforma eta beste zerga aldaketa batzuk onartzen dituen Foru Arauaren Proiektuak etxebizitzaren arloan jasotako berritasun nagusiak aztertzen dira. Aztertutako proiektuak Gipuzkoako Batzar Nagusietan hasten du bere ibilbidea, beraz, aztertutako neurriak, nahiz foru-arauaren proiektua, oro har, Batzar Nagusiek erabakitzen dituzten aldaketen, gehikuntzen edo ezabaketaren mende daude. Aipatu behar da, Gipuzkoako Lurralde Historikoaren berezko araudia aztertuko dugun arren, araudi horren edukia, oro har, Arabako eta Bizkaiko Foru Aldundietako Gobernu Kontseiluek onartutako foru-arauen proiektuetara zabal daitekeela.

Proposatutako neurrien helburu nagusia kolektibo ahulenei etxebizitza eskuratzen laguntzea da, bereziki gazteei. Era berean, etxebizitza-parkea birgaitzea bultzatu nahi da, etxebizitza horiek irisgarriagoak eta energetikoki eraginkorragoak izan daitezen.

Azkenik, eta ondorio orokor gisa, azpimarratu behar da neurrien multzoak honako ondorio hauek izango dituela: batetik, okupatzaileen ohiko etxebizitza izatera bideratutako etxebizitzetan oinarritutako zerga-karga murriztea, eta, bestetik, kolektibo ahulenentzako kenkarien zenbatekoa handitzea.

Sumario:

1. Introducción; 2. Arrendamiento: 2.1. Tributación del rendimiento; 2.2. Deducción por alquiler; 3. Adquisición: 3.1. Deducción; 3.2. Menores de 36 años; 3.3. Cuenta vivienda; 3.4. ITP y AJD; 4. Exención por reinversión; 5. Rehabilitación: 5.1. Rehabilitación protegida de viviendas; 5.2. Rehabilitación energética de viviendas. 6. Tributos Locales. 7. Conclusiones.

1. Introducción

Con fecha 27 de diciembre de 2024 el Consejo de Gobierno Foral aprobó el Proyecto de Norma Foral por la que se aprueban la reforma del sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y otras modificaciones tributarias. Hay que mencionar que en la preparación de las medidas incluidas en el proyecto de norma foral se ha trabajado de manera coordinada con las otras dos Diputaciones Forales y que, en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, la elaboración del proyecto ha estado precedida de un amplio y participativo debate en el marco de la ponencia para la reforma fiscal que ha tenido lugar en sede de las Juntas Generales. En dicha ponencia se identificaron los 11 principales desafíos que afronta el territorio, el primero de los cuales es el acceso a la vivienda.

Entre las principales dificultades para el acceso a la vivienda que se identifican en el informe de conclusiones de la mencionada ponencia están: la dificultad para acceder a una vivienda asequible, la falta de oferta, la necesidad de incorporar al mercado las viviendas vacías existentes, la necesidad de rehabilitación de las viviendas para su uso habitual, así como para la mejora de la eficiencia energética de las mismas.

Evidentemente, solucionar las dificultades identificadas es una tarea que excede del ámbito propio de la política fiscal. Muchas de ellas –carestía, falta de oferta, viviendas vacías, etc.–, tienen su causa en la configuración actual de un mercado de la vivienda afectado por multitud de factores que tensionan dicho mercado, presionando los precios al alza, e incidiendo en las dificultades que cada vez más ciudadanos tienen para acceder a un bien básico como es la vivienda. Muchos de estos factores responden a realidades normativas extratributarias -normativa urbanística o de arrendamientos urbanos, por ejemplo-, o a usos y cambios sociales -preferencia cultural por la compra frente al alquiler, aumento de unidades convivenciales a pesar de la disminución del tamaño de las mismas, etc.–, sobre los que la capacidad de incidencia de las políticas fiscales es limitada.

En cualquier caso, y a pesar de la consciencia de la dificultad del desafío, el proyecto de norma foral pretende incorporar medidas que ayuden a abordar el mismo, al menos, desde la vertiente de la normativa tributaria. En el Capítulo II del Título I del proyecto de norma foral se incluyen las modificaciones relativas al tratamiento fiscal de la vivienda. El grueso de las medidas afecta, como es natural, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF, en adelante), ahora bien, también se incluyen medidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD, en adelante) y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD, en adelante).

Como hemos indicado, el conjunto de medidas tiene como principal finalidad facilitar el acceso a la vivienda mediante el apoyo fiscal, vía incremento de deducciones, a los colectivos con mayores dificultades.

des para el acceso a la vivienda, y la disminución de la carga tributaria, tanto para compradores como para arrendadores de viviendas destinadas a satisfacer la necesidad permanente de vivienda de sus ocupantes. En definitiva, se pretende reducir el coste fiscal de acceder a una vivienda, así como incentivar la puesta en mercado de las viviendas vacías con la finalidad de incrementar la oferta disponible.

Finalmente, cabe destacar que la propuesta normativa amplía los colectivos que merecen un mayor apoyo para facilitar su acceso a la vivienda. De tal manera que al tratamiento preferente que la normativa ha venido dando a las familias numerosas y a las personas jóvenes, se han incorporado nuevos colectivos, como son las familias monoparentales, las personas víctimas de violencia de género, las personas víctimas de violencia doméstica y las personas con discapacidad o dependientes. Además, el colectivo considerado joven se amplía, toda vez que, si anteriormente se exigía tener menos de 30 años para acceder a los porcentajes y cuantías de deducción incrementados, ahora se incluirán a aquellas personas menores de 36 años.

2. Arrendamiento

2.1. Tributación del rendimiento

Las novedades que incluye el proyecto de norma foral en el IRPF para las personas arrendadoras se pueden resumir en un incremento de la bonificación de los rendimientos íntegros para los arrendamientos destinados a satisfacer la necesidad permanente de vivienda de la persona arrendataria y la inclusión de un nuevo gasto deducible en concepto de primas de seguro que cubran total o parcialmente los impagos. Además, cabe destacar que el rendimiento neto positivo proveniente de dichos arrendamientos se integrará en la base imponible del ahorro.

El proyecto modifica la tributación de los rendimientos del capital inmobiliario, introduciendo tres nuevos apartados en el vigente artículo 32 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los números 2, 3 y 4, y renumera el anterior apartado 2 que pasa a ser el 5. De esta manera el artículo pasa a tener 5 apartados cuyo contenido es el siguiente:

En el primer apartado quedarán, manteniendo el mismo tratamiento tributario que tenían actualmente en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, los rendimientos del capital inmobiliario provenientes de viviendas no incluidos en los apartados siguientes y siempre que no se ejerza actividad económica. Es decir, los arrendamientos de temporada y de viviendas turísticas. A los rendimientos íntegros se le aplicará una bonificación del 20 por ciento y serán deducibles como gasto únicamente los intereses por capitales ajenos invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación. El rendimiento neto positivo obtenido por cada inmueble se integrará en la base imponible general.

En el segundo apartado se incluyen los rendimientos obtenidos por el arrendamiento de vivienda habitual en los términos del artículo 2 de la Ley de Arrendamientos Urbanos (LAU, en adelante). En este caso la bonificación se incrementa del 20 por ciento actual al 30 por ciento y se incluye como gasto deducible las primas de seguro para impago, total o parcial, con el límite de 300 euros anuales. Se mantiene la deducibilidad de los intereses por capitales ajenos invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación. Y, finalmente, señalar que el rendimiento neto positivo obtenido por cada inmueble se integrará en la base imponible del ahorro.

En el tercer apartado se incluyen los rendimientos provenientes de programas de intermediación pública, como son los programas "ASAP" y "Bizigune" del Gobierno Vasco. En estos casos la bonificación ascenderá al 50 por ciento del rendimiento íntegro, pero únicamente será deducible el importe de los intereses por capitales ajenos invertidos y demás gastos de financiación. El rendimiento neto positivo obtenido por cada inmueble se integrará en la base imponible del ahorro.

En el cuarto apartado se incluyen los rendimientos provenientes del arrendamiento de vivienda habitual en los términos del artículo 2 de la LAU, para el caso de una vivienda situada en una zona declarada de mercado residencial tensionado, cuando se arriende por primera vez o no lo haya sido en los últimos cinco años y se vuelva a arrendar. Para estos casos, la bonificación se incrementa hasta el 50 por ciento y, además, se admite como gasto deducible la prima satisfecha por un seguro para impagos con el límite de 300 euros anuales. También se admitirá como gasto deducible el importe de los intereses por capitales ajenos invertidos y demás gastos de financiación. El rendimiento neto positivo obtenido por cada inmueble se integrará en la base imponible del ahorro.

Finalmente, en el apartado quinto se mantiene el contenido del anterior apartado 2. En el mismo se contemplan los rendimientos del capital inmobiliario no previstos en los apartados anteriores. En este caso no se aplica ninguna bonificación y el rendimiento neto se calcula deduciendo los gastos necesarios para la obtención del rendimiento, entre los que se incluyen el importe de los intereses por capitales ajenos invertidos y los demás gastos de financiación, al igual que en el resto de apartados. Al contrario que en los apartados anteriores, se permite deducir el importe del deterioro sufrido por el uso o el transcurso del tiempo. Finalmente, el rendimiento neto positivo de cada inmueble se integra en la base imponible general.

2.2. Deducción por alquiler

El proyecto de norma foral modifica el vigente artículo 86 de la Norma Foral 3/2014 para incrementar el porcentaje y cuantía de la deducción por alquiler de vivienda habitual para determinados colectivos. Hay que señalar que el porcentaje general del 20 por ciento y la cuantía máxima por contribuyente y período impositivo, 1.600 euros, se mantienen.

A partir de ahí se introducen los cambios. Los colectivos que anteriormente tenían un tratamiento favorable, jóvenes de menos de 30 años y familias numerosas, incrementan tanto el porcentaje de deducción como el importe máximo de la deducción por contribuyente y período impositivo. Además, se suman nuevos colectivos a los porcentajes y cuantías de deducción incrementados.

Concretamente, en el caso de las familias numerosas el porcentaje de deducción se incrementa, del 25 por ciento al 30 por ciento, y la cuantía máxima de deducción, de 2.000 euros a 2.400 euros. Este mismo tratamiento se les dará a las familias monoparentales, que verán incrementado de manera sustancial tanto el porcentaje como la cuantía máxima de la deducción, del 20 por ciento al 30 por ciento, y de 1.600 euros por período impositivo a 2.400 euros.

El siguiente colectivo que mejora el tratamiento tributario es el de las personas jóvenes. Por un lado, se amplía el colectivo, incluyendo a los menores de 36 frente a los menores de 30 anterior. Y, por otro, se aumenta tanto el porcentaje como la cuantía de la deducción, 35 por ciento frente al 30, y 2.800 euros frente a los 2.400 euros, anteriores. Asimismo, se incorporan nuevos colectivos, como son las personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, las personas con alguno de los grados de dependencia legalmente reconocidos, así como las personas convivientes con los anteriores, las personas víctimas de violencia de género y las personas víctimas de violencia doméstica.

Finalmente, cabe recordar que se establece un límite a la capacidad económica de las personas contribuyentes para poder aplicar la deducción, fijado en 85.000 euros de base liquidable general o del ahorro, antes de reducir las contribuciones y aportaciones a los sistemas de previsión social. Es decir, no podrá aplicar la deducción la persona contribuyente que supere los 85.000 euros en una de las dos bases. Eso sí, hay que destacar que, en virtud de lo previsto en la disposición final segunda del proyecto de norma foral, esta limitación afectará a los contratos de arrendamiento suscritos a partir del 1 de enero de 2026, no siendo aplicable para los suscritos anteriormente y que mantengan su vigencia.

3. Adquisición

3.1. Deducción

En lo relativo a la deducción por adquisición de vivienda habitual, se mantienen los porcentajes, 18 y 23 por ciento, y los importes máximos anuales de deducción, 1.530 y 1.955 euros, pero se incrementan los colectivos que pueden acceder al porcentaje y cuantía superiores. Además, hay que señalar que se mantiene el importe del crédito fiscal en 36.000 euros por contribuyente.

En este apartado, se mantiene el tratamiento para las familias numerosas, se amplía el colectivo de jóvenes hasta las personas menores de 36 años y se incorporan las familias monoparentales, las personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, las personas dependientes legalmente reconocidas, las personas que convivan con las dos anteriores, las personas víctimas de violencia doméstica y las personas víctimas de violencia de género.

Finalmente, cabe recordar que se establece el mismo límite a la capacidad económica de las personas contribuyentes para poder aplicar la deducción que se establece en la deducción por arrendamiento de vivienda habitual. Es decir, 85.000 euros de base liquidable general o del ahorro, antes de reducir las contribuciones y aportaciones a los sistemas de previsión social. Eso sí, hay que destacar que, también en este caso, y en virtud de lo previsto en la ya mencionada disposición final segunda, esta limitación afectará a las adquisiciones de vivienda habitual que se realicen a partir del 1 de enero de 2026, de tal manera que a las personas contribuyentes que hayan adquirido su vivienda habitual con anterioridad no les resultará de aplicación.

3.2. Menores de 36 años

En relación con las personas menores de 36 años hay que señalar que, además de los porcentajes y cuantías incrementadas que ya se han comentado, el proyecto de norma foral contiene varias medidas adicionales en favor de este colectivo. Entre ellas cabe destacar el establecimiento de un régimen especial que permitirá aplicar determinadas deducciones no aplicadas por insuficiencia de cuota íntegra durante los 5 períodos impositivos siguientes. Además, para este colectivo se elimina el límite de deducción máxima en el año de la adquisición, se establece una reducción de 30.000 euros en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y, como se comentará en el apartado siguiente, se amplía el plazo de la cuenta vivienda y tanto el porcentaje como la cuantía de la deducción para las cantidades depositadas en la misma.

En relación con el régimen especial para personas menores de 36 años, su regulación está contenida en el Capítulo I del Título I del proyecto, pero teniendo en cuenta que dos de las tres deducciones susceptibles de aplicación en los ejercicios siguientes son las de adquisición y arrendamiento de vivienda habitual, procede hacer mención al mismo.

El régimen especial permitirá que aquellas personas que al finalizar el período impositivo tengan menos de 36 años, puedan aplicar cantidades correspondientes a las siguientes deducciones: deducción por descendientes, deducción por alquiler de vivienda habitual y, finalmente, deducción por adquisición de vivienda habitual. Los requisitos para su aplicación son cumplir los requisitos en el año de generación y no haber podido aplicarlas por insuficiencia de cuota íntegra. A este respecto hay que subrayar que se permitirá su aplicación en los 5 períodos impositivos siguientes a la generación, siempre y cuando la persona contribuyente no haya cumplido 36 años y se respeten los requisitos establecidos para el período impositivo de origen.

La siguiente medida a destacar para menores de 36, es la eliminación del límite a la deducción máxima por adquisición de vivienda habitual en el período impositivo en el que se formaliza la adquisición. De esta manera, el año de adquisición la persona contribuyente que aporte recursos propios en cuantía suficiente podrá aplicar una cuantía de la deducción que le permita vaciar la cuota íntegra del ejercicio con el límite del crédito fiscal. A este respecto hay que recordar que se mantiene el crédito fiscal máximo en 36.000 euros por contribuyente, por lo que el límite máximo de deducción a aplicar en concepto de vivienda habitual a lo largo de los sucesivos períodos impositivos será, en todo caso, 36.000 euros.

A lo anterior hay que añadir que, para las adquisiciones de vivienda habitual efectuadas a partir del 1 de enero de 2026, el proyecto de norma foral prevé establecer un límite a la capacidad económica para aplicar la deducción, los 85.000 euros mencionados anteriormente, pero ese límite no opera en el ejercicio 2025, ejercicio para el que está previsto que entre en vigor la eliminación del límite de deducción máxima en el período impositivo en el que se formaliza la adquisición.

La última medida a comentar en este apartado para menores de 36, es el establecimiento de una reducción de hasta 30.000 euros para donaciones en metálico recibidas por parte de familiares hasta el tercer grado, ya tenga su origen en el parentesco, en la consanguinidad, en la afinidad, en la relación que resulte de la constitución de pareja de hecho, en la adopción o en el acogimiento permanente, con la finalidad de que la persona donataria adquiera su vivienda habitual en propiedad.

En relación a esta reducción hay que destacar que no está limitada a la primera ni a la única vivienda de la persona donataria, que se considerarán el conjunto de donaciones que se reciban con la misma finalidad y que la adquisición deberá producirse en el plazo de 2 años desde la donación, o desde la primera donación si hubiera varias. Es decir, la persona donataria deberá tener menos de 36 años en la fecha de la donación, no en la fecha de adquisición de la vivienda.

Por otra parte, mencionar que se remite a la normativa de renta para el cumplimiento del requisito de ser la vivienda habitual y que en los proyectos de norma foral de las otras dos Diputaciones Forales el incentivo se configura como una deducción pero que el resultado práctico es el mismo.

3.3. Cuenta vivienda

En relación a la configuración de la cuenta vivienda, hay que destacar que el proyecto de norma foral contiene un cambio en la forma tradicional con la que ha venido funcionando el incentivo y que sólo está previsto en el proyecto del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Además, hay dos medidas específicas para personas menores de 36, como se ha anticipado en el apartado precedente, y que sí son comunes a los tres proyectos.

Comenzando con el cambio en la forma de funcionamiento, dicho cambio se sustancia en dos modificaciones. La primera consiste en dejar de vincular el plazo de materialización de la cuenta vivienda con la fecha de apertura de la misma. En la regulación vigente la letra b) del apartado 5 del artículo 87 de la

Norma Foral 3/2014, relativo a las cuentas vivienda, señala que se asimila a adquisición de vivienda las cantidades que se depositen en entidades de crédito y que cumplan determinadas condiciones, siempre que las cantidades que hayan generado derecho a deducción se destinen “antes del transcurso del plazo de 6 años a partir de la fecha de apertura de la cuenta” a la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual.

Esta redacción da relevancia a la fecha de apertura y no al período impositivo de apertura, de tal manera que no es neutral que la apertura se realice el 1 de enero o el 31 de diciembre. Con la nueva redacción será indistinta la fecha de apertura, el requisito será su apertura, y correspondiente depósito, dentro del período impositivo.

La segunda modificación afecta a la regularización. En la regulación vigente el incumplimiento del plazo de materialización de la cuenta vivienda implica la regularización de todas las cantidades deducidas con adición de los correspondientes intereses de demora en el ejercicio de incumplimiento. Con la modificación propuesta, en el ejercicio del vencimiento del plazo de materialización únicamente habrá obligación de regularizar la cantidad deducida en el ejercicio más antiguo, adicionando los correspondientes intereses de demora, y se estará en plazo de materializar las cantidades correspondientes a los años posteriores. Lógicamente, si se sigue sin cumplir con el requisito de adquirir o rehabilitar vivienda, el ejercicio siguiente habría que regularizar las cantidades más antiguas pendientes con intereses, y así sucesivamente. Todo ello, evidentemente, salvo que medie regularización anticipada por parte del obligado tributario.

En cualquier caso, la novedad a destacar es que si se adquiere o rehabilita vivienda con cargo a fondos depositados en una cuenta vivienda en el séptimo período impositivo desde la apertura (considerando el plazo general de 6 años) sólo tendrá que regularizar la cantidad deducida el primer período impositivo, mientras que con la regulación actual debería regularizar la totalidad de las cantidades deducidas en concepto de cuenta vivienda a pesar de haber destinado, tardíamente eso sí, los fondos a la finalidad prevista.

Las siguientes novedades están relacionadas con las personas menores de 36 años. Para este colectivo, además de la modificación general anterior, se añaden dos novedades adicionales. En primer lugar, se incrementa el porcentaje y cuantía máxima de la deducción, elevando el porcentaje al 23 por ciento y la cuantía máxima hasta los 1.955 euros por período impositivo.

En segundo lugar, el plazo para destinar las cantidades depositadas en la cuenta vivienda a la finalidad prevista se amplía a 10 años, frente a los 6 años de plazo para el resto de contribuyentes. Destacar que, en Gipuzkoa, se considerará la edad de la persona titular de la cuenta a fecha de devengo del período impositivo de apertura, no a la fecha de apertura, por lo que una cuenta vivienda abierta el año en el que la persona contribuyente cumpla 36 años, aunque se realice antes de la fecha del cumpleaños tendrá, en todo caso, un plazo de materialización de 6 años.

Finalmente, hay que aclarar que, el proyecto de norma foral, prevé incorporar una disposición adicional específica a la norma foral del impuesto para aquellas cuentas vivienda abiertas por contribuyentes menores de 36 años en el período impositivo de apertura y que no haya finalizado su plazo de materialización a 31 de diciembre de 2024. Para estos casos se ampliará dicho plazo hasta los 10 años.

3.4. ITP y AJD

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se modifica la letra a) de la letra c) del artículo 11.1 de la Norma Foral 18/1987 para flexibilizar, con carácter general, la aplicación del tipo reducido del 2,5 por ciento para la adquisición de vivienda habitual. En su regulación ac-

tual la aplicación del tipo reducido está condicionada, -entre otros requisitos, que se mantienen-, a que la persona adquirente no haya aplicado con anterioridad dicho tipo. Con la propuesta de modificación se amplía la posibilidad de aplicar el tipo reducido con dos cambios relevantes.

Por un lado, permite la aplicación del tipo reducido cuando la parte adquirente no sea propietaria de otra vivienda en un porcentaje superior al 25 por ciento en el mismo término municipal. De tal manera que se podrá aplicar el tipo reducido, cumpliendo el resto de requisitos, si la adquisición se produce en un municipio distinto al que radique la vivienda previa.

Y, por otro lado, también se podrá aplicar el tipo reducido en adquisición de vivienda habitual en el mismo término municipal en el que sea titular de otra vivienda, siempre que esta sea transmitida en el plazo de dos años desde la adquisición de la vivienda en cuya adquisición se pretende aplicar el tipo reducido del 2,5 por ciento.

Finalmente, mencionar que, si bien la medida tiene, con carácter general, el efecto de extender la aplicación del tipo reducido, permitiendo su aplicación varias veces por un mismo contribuyente, pueden existir supuestos en los que dicha aplicación se vea restringida. Por ejemplo, cuando la persona adquirente sea titular de otro inmueble en un porcentaje de titularidad superior al 25 por ciento adquirido sin aplicar el tipo reducido (tipo ITP del 4%, operación sujeta a IVA o adquirida por sucesión o donación) y pretenda adquirir otra vivienda en el mismo término municipal sin transmitir la anterior. En estos casos con la regulación actual puede adquirir una vivienda habitual aplicando el tipo del 2,5 por ciento, lógicamente siempre y cuando cumpla el resto de requisitos del artículo, toda vez que la limitación es no haber aplicado antes el tipo.

4. Exención por reinversión

El proyecto de norma foral contiene una modificación relevante en el artículo 49 de la Norma Foral 3/2014 que regula la exención por reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual, adicionando la necesidad de que concurra una circunstancia que justifique el cambio de vivienda.

En la regulación actual, para excluir de gravamen la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de vivienda habitual, los requisitos básicos son que, tanto la vivienda transmitida como la adquirida, cumplan los requisitos para ser considerada vivienda habitual y que las cantidades obtenidas en la venta de la primera se destinen a financiar la adquisición de la segunda.

Para que la vivienda transmitida se considere vivienda habitual es requisito necesario haber residido en la misma durante un plazo continuado de tres años, salvo que medie alguna de las causas previstas en el apartado 8 del artículo 87 para no cumplir dicho plazo. Además, el apartado 3 del artículo 45 del Decreto Foral 33/2014, por el que se aprueba el reglamento del IRPF, añade que dicha reinversión se deberá efectuar de una vez o de manera sucesiva en el plazo de 2 años desde la transmisión y, asimismo, se cumplirá el requisito de reinversión cuando las cantidades obtenidas en la transmisión se destinen a satisfacer el precio de una vivienda adquirida en los dos años anteriores a la transmisión. Finalmente, en la vivienda en la que se reinvierte se deberá cumplir el requisito de residencia continuada de tres años, para lo cual habrá que tener en cuenta el requisito adicional de comenzar a residir en la misma en el plazo de 12 meses desde su adquisición.

Hay que señalar que las cantidades dejadas exentas consumen crédito fiscal y que caben reinversiones parciales, dejando únicamente exenta la ganancia correspondiente a las cantidades efectivamente reinvertidas y debiendo tributar por el resto. A partir del cambio propuesto, como requisito adicional a los anteriores deberá acreditarse una circunstancia que justifique la necesidad del cambio de vivienda.

Con respecto a las circunstancias que justifican el cambio de vivienda, el proyecto prevé enumerar en el párrafo segundo del apartado primero del artículo 49 las causas que justifican dicho cambio. La redacción sigue la línea marcada por las causas previstas de incumplimiento del requisito de permanencia en la vivienda habitual previstas en el mencionado apartado 8 del artículo 87 de la Norma Foral 3/2014 para la deducción por adquisición, eso sí, ampliándolas.

De esta manera se consideran circunstancias que justifican el cambio de vivienda: la inadecuación de la vivienda transmitida a las necesidades familiares, de la persona contribuyente o de las personas convivientes; el traslado laboral o la obtención de primer o nuevo empleo; la celebración de matrimonio o la constitución de pareja de hecho, así como la separación matrimonial o la extinción de la pareja de hecho; circunstancias de carácter económico que impidan satisfacer el pago de la vivienda u otras análogas. Hay que señalar que se establece una habilitación expresa para que reglamentariamente puedan establecerse otras circunstancias distintas de las anteriores.

La redacción propuesta es evidentemente amplia y variada, al igual que lo son las circunstancias que pueden motivar el cambio de la vivienda habitual de los contribuyentes. En este sentido, hay que subrayar que la amplitud de la redacción debería permitir evitar una aplicación restrictiva de las causas justificativas del cambio de vivienda. No hay que olvidar que la razón de dejar exenta la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual estriba en que la venta de la primera es, en muchas ocasiones, condición necesaria para acceder a la segunda. En este sentido, una aplicación restrictiva de dichas causas podía llevar a perjudicar a los contribuyentes con menor capacidad económica, aquellos que venden porque necesitan el producto de la venta para financiar la adquisición de la nueva vivienda.

Finalmente, hay que destacar que, de acuerdo con lo dispuesto en la reiterada disposición final segunda, la modificación del artículo 49 operará para las transmisiones de las viviendas habituales adquiridas a partir del 1 de enero de 2026. De tal manera que veremos un amplio período de coexistencia de ambas redacciones y las viviendas habituales adquiridas con anterioridad podrán seguir beneficiándose de la exención por reinversión en las condiciones previstas actualmente.

5. Rehabilitación

Tal y como se ha anticipado en la introducción, en las conclusiones de la ponencia para la reforma fiscal, se incluían como problemas que afrontaba el desafío de la vivienda la antigüedad del parque de viviendas de Gipuzkoa y la necesidad de su rehabilitación y renovación, así como la necesidad de mejorar la eficiencia energética de las viviendas. En línea con estos objetivos, el proyecto de norma foral analizado incorpora dos nuevas deducciones en el IRPF destinadas, la primera, a la rehabilitación protegida de viviendas destinadas al arrendamiento, y la segunda, a la rehabilitación energética de viviendas.

5.1. Rehabilitación protegida de viviendas

El proyecto de norma foral contiene una nueva redacción del artículo 87 bis dedicado a la deducción por rehabilitación protegida de viviendas. La deducción se establece para las personas propietarias que determinen el rendimiento neto de capital inmobiliario conforme a los apartados 2, 3 y 4 del artículo 32 de la Norma Foral 3/2014. Tal y como se la expuesto en el apartado dedicado al arrendamiento, se trata de arrendamientos destinados a satisfacer la necesidad permanente de vivienda de las personas arrendatarias.

Las obras susceptibles de generar derecho a la deducción son análogas a las previstas en el apartado 6 del artículo 87 de la Norma Foral 3/2014, desarrollado en la letra c) del artículo 66.1 del reglamento,

para los propietarios y para los inquilinos y usufructuarios en su vivienda habitual, y fundamentalmente se refieren a actuaciones en materia de accesibilidad. Hay que señalar que esta deducción se incorpora para incentivar a los propietarios a realizar dichas actuaciones en la vivienda que tengan arrendada. La cuantía de la deducción se fija en un 10 por ciento de las cantidades satisfechas con el límite de 3.000 euros anuales. Finalmente, cabe aclarar que esta deducción no consume crédito fiscal.

5.2. Rehabilitación energética de viviendas

El proyecto de norma foral incorpora un nuevo artículo 90 quater que contiene una deducción por obras de mejora de la eficiencia energética e integración de energías renovables en las viviendas. Mencionar que el artículo está situado en el Capítulo IV del Título I del proyecto, dedicado a la fiscalidad verde, y que esta deducción en Gipuzkoa absorbe el contenido y amplía el alcance del vigente artículo 87 bis de la Norma Foral 3/2014, que contenía la deducción por inversiones para el suministro de energía eléctrica solar en la vivienda habitual.

La deducción incentiva la realización de obras e instalaciones para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración, de mejora de consumo de energía primaria no renovable y de mejora de la eficiencia energética del edificio, de la vivienda habitual del contribuyente o de cualquier otra vivienda de su titularidad que esté arrendada según lo establecido en el artículo 2 de la LAU.

Hay que señalar que el apartado dos del artículo especifica las obras e instalaciones susceptibles de incentivo. La letra a) de dicho apartado identifica los equipos de generación que permiten la utilización de energía renovable cuya instalación se incentivará. Y, la letra b), prevé los proyectos de obra cuyo objeto sea la mejora de la eficiencia energética de vivienda que suponga una reducción, como mínimo, del consumo de energía primaria no renovable del 30 por ciento, o una calificación energética de la vivienda o del edificio "A" o "B".

La base máxima anual de deducción será 20.000 euros y el porcentaje de deducción aplicable será el 15 por ciento, dando lugar a una deducción máxima anual de 3.000 euros por contribuyente. Hay que destacar que las cantidades deducidas no consumen crédito fiscal y que la deducción es incompatible, para las mismas cantidades satisfechas, con las deducciones por rehabilitación previstas en los artículos 87 y 87 bis que antes se han comentado. Finalmente, comentar que las deducciones no aplicadas por insuficiencia de cuota íntegra podrán aplicarse en las autoliquidaciones de los 5 años inmediatos y sucesivos.

6. Tributos locales

En materia de tributación local, mencionar que el proyecto de Gipuzkoa no incluye medidas en materia de vivienda. El motivo es que la medida incorporada en los proyectos de las otras dos Diputaciones Forales ya está en vigor en el Territorio Histórico de Gipuzkoa. Concretamente, la letra e) del apartado 1 del artículo 15 de la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, establece una bonificación potestativa para los municipios de hasta el 99 por 100 de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles que sean objeto de cesión en planes y programas de vivienda autonómicos, forales o municipales similares.

7. Conclusiones

El conjunto de medidas expuestas refleja una clara apuesta por abordar el problema del acceso a la vivienda mediante la reducción de la carga fiscal sobre las viviendas destinadas a su uso como vivienda habitual. Por un lado, se reduce, vía incremento de las bonificaciones, la tributación de los rendimientos del capital inmobiliario obtenidos por el arrendamiento de viviendas habituales. Y, por otro, se incrementan las deducciones, tanto para la adquisición como para el arrendamiento de vivienda habitual, de los colectivos identificados como más vulnerables. Se opta así por la vía del incentivo como forma de abordar el problema.

Las medidas en favor de las personas arrendadoras deberían apoyar tanto la incorporación de nuevas viviendas al mercado de viviendas habituales, por la reducción de la carga fiscal sobre el arrendador, como el trasvase de viviendas destinadas en la actualidad a arrendamientos temporales o turísticos hacía el mercado de vivienda habitual, por la peor posición relativa en la que quedarán estas últimas tras la reforma. Ambas medidas deberían tener como resultado impulsar la oferta de vivienda habitual en un mercado del alquiler que se está mostrando insuficiente en muchas zonas del territorio, especialmente en las zonas tensionadas, y ayudar a una contención de los precios. Finalmente, el incremento de la cuantía de la deducción de los inquilinos está destinada a minorar el coste neto de arrendamiento para aquellos colectivos más vulnerables.

En relación con la adquisición de vivienda habitual, se apuesta por reducir el coste fiscal total, tanto por la minoración de la fiscalidad indirecta para los inmuebles de menor tamaño, como por el incremento de las deducciones para los colectivos vulnerables. Entre estas últimas merecen especial mención las medidas destinadas a las personas menores de 36 años. Este colectivo es el destinatario de un conjunto de medidas que deberían ayudar a acceder a la vivienda en propiedad desde edades más tempranas que las actuales y con ello a acelerar los procesos de emancipación.

En relación a la exención por reinversión, cabe señalar que nos encontramos ante una de las pocas medidas restrictivas en materia de vivienda que contiene el texto aprobado. La incorporación como requisito adicional de la concurrencia de una circunstancia que justifique el cambio de vivienda, supone, evidentemente, una restricción con relación a la regulación actual de la medida. En todo caso, la redacción amplia y no cerrada de causas previstas en el proyecto para justificar dicha necesidad, debiera evitar una aplicación restrictiva de las mismas por parte de los órganos de aplicación de los tributos, y del conjunto de la Administración tributaria. Y todo ello a los efectos de preservar la finalidad de la exención por reinversión, que no es otra que evitar el gravamen de la ganancia en la medida en que las cuantías obtenidas tengan como destino la satisfacción de una necesidad básica como es el acceso a la vivienda.

Finalmente, hay que hacer referencia a las medidas en el ámbito de la rehabilitación de vivienda y su eficiencia energética. En relación a la nueva deducción por rehabilitación protegida cabe señalar que cierra el círculo de la rehabilitación, incorporando a las personas arrendadoras, con la finalidad de impulsar la renovación del envejecido parque de viviendas con el que cuenta el territorio. En relación con la nueva rehabilitación energética de viviendas, señalar que está llamada a apoyar transición energética en la que estamos inmersos reduciendo el impacto medioambiental de la vivienda.

EXACCIÓN DE DETERMINADAS RETENCIONES CORRESPONDIENTES A RENDIMIENTOS SATISFECHOS POR ENTIDADES INTEGRANTES DE UN GRUPO DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

Exacción de determinadas retenciones correspondientes a rendimientos satisfechos por entidades integrantes de un grupo de consolidación fiscal

Eva Trueba Ballesteros

Subinspectora de Tributos. Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia

Marta Terán Mancebo

Subinspectora de Tributos. Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia

Abstract: La modificación introducida en el artículo 20.Dos del Concierto Económico por La ley 10/2017, de 28 de diciembre tiene incidencia en la competencia de exacción de las retenciones a que se refieren los artículos 7.Uno.c) [retribuciones percibidas por administradores], 9.Uno.Primer.a) [dividendos] y 23.Dos [determinadas rentas obtenidas por no residentes que operen sin establecimiento permanente] del Concierto Económico, cuando son satisfechas por entidades integrantes de un grupo de consolidación fiscal.

Esta modificación ha generado controversia entre las Administraciones por la distinta interpretación dada por la AEAT y las Haciendas Forales, dando lugar a conflictos entre ellas que la Junta Arbitral del Concierto Económico ha tenido que resolver. Además, las resoluciones de la Junta Arbitral han sido posteriormente recurridas ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo. El criterio de la Junta Arbitral ha sido confirmado por el Alto Tribunal, lo que ha dado lugar a una doctrina consolidada y a la seguridad jurídica para las partes.

En este contexto exponemos, por un lado, las dos interpretaciones, la de la AEAT y la de las Haciendas Forales en los conflictos ante la Junta Arbitral y, por otro lado, las conclusiones adoptadas por este órgano y su ratificación por el Tribunal Supremo.

Para finalizar, destacamos varios aspectos que pueden ser relevantes a la hora de cuantificar el importe de las controvertidas retenciones que corresponden a cada una de las Administraciones Tributarias.

Abstract: Abenduaren 28ko 10/2017 Legeak Ekonomia Itunaren 20.Bi artikuluan egindako aldaketak eragina du Ekonomia Ituneko artikulua jakin batzuetan aipatzen diren atxikipeak ordainarazteko esku-menetan, zerga-kontsolidazio talde bateko erakundeek ordaintzen dituztenean. Artikulu hauetan aipatzen direnak, hain zuzen: 7.Bat.c) artikulua [administratzaileek jasotako ordainsariak], 9.Bat.Lehenengoa.a artikulua [dibidenduak] eta 23.Bi [establezimendu iraunkorrik gabe jarduten duten ez-egoiliarrek lortutako errenta jakin batzuk].

Aldaketa horrek eztabaida sortu du administrazioen artean, ZAEAk eta foru-ogasunek emandako interpretazio desberdinak eman dituztelako eta gatazkak sortu direlako haien artean. Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeak ebatzi behar izan ditu gatazka horiek. Gainera, Arbitraje Batzordearen ebazpenen aurka errekurtoa jarri da Auzitegi Goreneko Administrazioarekiko Auzien Salan. Arbitraje Batzordearen

irizpidea Auzitegi Gorenak berretsi du, eta horrek doktrina finkatua eta alderdientzako segurtasun juridikoa ekarri ditu.

Testuinguru horretan azaltzen ditugu, batetik, Arbitraje Batzordearen aurreko gatazketan dauden bi interpretazioak, ZAEArena eta foru-ogasunena, eta, bestetik, organo horrek hartutako erabakiak eta Auzitegi Gorenaren berrestea.

Amaitzeko, zerga-administrazio bakoitzari dagozkion atxikipen eztabaidagarrien zenbatekoa kuantifikatzeko orduan garrantzitsuak izan daitezkeen alderdi batzuk nabarmenduko ditugu.

Sumario:

1. Introducción. 2. Artículo 20 del Concierto Económico: Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico. 3. Actuaciones posteriores de las administraciones. 4. Aspectos que se deben tener en cuenta por el obligado tributario para el cálculo de las retenciones. 5. Sentencias del Tribunal Supremo. 6. Conclusión

1. Introducción

Una de las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por La Ley 10/2017, de 28 de diciembre es la que se refiere al punto de conexión aplicable para determinar la Administración competente para la exacción de determinadas retenciones correspondientes a rendimientos satisfechos por entidades integrantes de un grupo de consolidación fiscal.

Los rendimientos que se vieron afectados por dicha modificación son los siguientes:

- a) Retribuciones percibidas por administradores y miembros de los Consejos de Administración.
- b) Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier entidad, así como los intereses y demás contraprestaciones de obligaciones y títulos similares.
- c) Las siguientes rentas obtenidas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que operan sin establecimiento permanente:
 - Dividendos.
 - Intereses, cánones y otros rendimientos de capital mobiliario.
 - Determinadas ganancias patrimoniales.

Esta reforma fue una de las exigencias de la parte negociadora vasca en las reuniones mantenidas por la Comisión Mixta del Concierto Económico para la modificación del Concierto Económico llevada a cabo en el año 2017.

La exigencia de las Administraciones vascas tiene su origen en el defecto de recaudación originado por el funcionamiento de la mayoría de los grupos fiscales en su política de distribución de dividendos.

Los grupos fiscales están formados por una sociedad dominante y una o varias dependientes. La primera detenta una participación en las segundas que le permite tener el control sobre ellas. Las sociedades dependientes son normalmente empresas operativas, es decir, las que desarrollan actividades de entregas de bienes o prestaciones de servicios. La sociedad dominante suele ser la holding y puede ser de dos tipos: holding pura, cuya actividad es la tenencia y gestión de las acciones/participaciones del resto de empresas del grupo, o holding mixta si, además de la tenencia de participaciones, presta a las dependientes o a terceros, servicios de asesoramiento, administrativos, financieros, etc. De esta forma, dada la naturaleza de la actividad principal de la sociedad dominante, ésta va a tributar en el Impuesto sobre Sociedades a la Administración del territorio donde tenga su domicilio fiscal [art.16 E) del Concierto Económico], bien porque no hace entregas de bienes ni prestaciones de servicios, o bien porque éstas se localizan en ese territorio, al estar en él la central de la corporación.

En efecto, cuando las entidades dependientes integrantes de un grupo de consolidación fiscal reparten dividendos a su sociedad dominante, aquellas no tienen obligación de retener de acuerdo con el artículo 130.4.c) de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia, por lo que la Administración correspondiente al territorio donde la entidad dependiente operativa realiza su volumen de operaciones, no recauda por este concepto.

Por otro lado, los dividendos pagados por la dependiente a la dominante no se integran en la base imponible del grupo fiscal por ser objeto de eliminación al tratarse de operaciones intragrupo. En conse-

cuencia, la Administración correspondiente a la sociedad dominante tampoco percibe ningún ingreso por este tipo de operaciones.

Antes de la reforma del Concierto, cuando la sociedad dominante distribuía dividendos a sus accionistas debía practicar la oportuna retención al perceptor, salvo que se tratara de un supuesto de exención, ingresando su importe en las distintas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio por la entidad pagadora (la dominante). Efectivamente, antes de la modificación introducida en el Concierto Económico, no se establecía ninguna particularidad en materia de retenciones para las sociedades que formaban parte de un grupo fiscal que tributaba en régimen de consolidación fiscal.

Como ya se ha indicado anteriormente, la dominante/holding tributaba a la Administración donde tenía su domicilio fiscal [(art.16 E) del Concierto Económico]. Sin embargo, las Administraciones correspondientes al lugar donde las sociedades dependientes realizaban sus operaciones no recaudaban importe alguno en relación con esa retención. Este hecho resultaba paradójico dado que la Administración correspondiente al territorio donde se había generado el beneficio no ingresaba cantidad alguna.

En este contexto y para tratar de paliar esta situación, se modificaron los puntos de conexión para determinar la Administración competente para la exacción de determinadas retenciones correspondientes a los rendimientos detallados anteriormente satisfechos por grupos de consolidación fiscal.

Así, se modificó el artículo 20 del Concierto Económico, que regula las Agrupaciones de Interés Económico, las Uniones Temporales de Empresa y los grupos fiscales, introduciendo los siguientes cambios:

En primer lugar, se modificó el número 1) del apartado Dos para definir qué grupos fiscales quedan sujetos al régimen de consolidación fiscal foral y cuáles quedan sujetos al régimen de consolidación fiscal de territorio común. Asimismo, se incluyó un nuevo párrafo para determinar la competencia inspectora de los grupos fiscales.

En segundo lugar, se modificó la regla Segunda del número 2) del apartado Dos, disponiendo que *“El grupo fiscal tributará, en todo caso, a una y otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio”*. Es precisamente la expresión *“en todo caso”*, junto con el nuevo número 3), uno de los aspectos más relevantes de la modificación introducida en el citado artículo 20.

Y, por último, se introdujo el número 3) dentro del apartado Dos, estableciendo lo siguiente:

“Para la determinación de la proporción del volumen de operaciones efectuado en cada territorio en los casos a que se refiere el segundo párrafo de la letra c) del apartado Uno del artículo 7 (retención de rentas sujetas a IRPF por retribuciones de administradores y miembros de Consejos de Administración), el segundo párrafo de la letra a) del apartado Uno del artículo 9 (retención de rentas sujetas a IRPF por participación en fondos propios) y el segundo párrafo del apartado Dos del artículo 23 (retención de las rentas sujetas a IRNR obtenidas por contribuyentes que operen sin establecimiento permanente procedentes de dividendos, intereses, cánones y determinadas ganancias patrimoniales), se atenderá en todo caso al volumen de operaciones del grupo definido en la regla segunda del apartado anterior.”

Esta modificación ha generado controversia por las distintas interpretaciones dadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), por un lado, y las Haciendas Forales, por el otro, lo que ha llevado a estas últimas a plantear diversos conflictos ante la Junta Arbitral del Concierto Económico.

2. Artículo 20 del Concierto Económico: Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico

La Junta Arbitral del Concierto Económico es el órgano competente para conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones como consecuencia de la interpretación y aplicación del Concierto Económico según dispone el artículo 66 del Concierto Económico.

A continuación, transcribimos los preceptos legales afectados por la controversia que se han analizado por la Junta Arbitral:

Artículo 7.Uno. c) del Concierto Económico:

“Artículo 7 Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo

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:

(...)

c) Las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y de otros órganos representativos, cuando la entidad pagadora tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

Tratándose de entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales, las retenciones corresponderán a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades. Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción.”

Artículo 9.Uno.Primer.a) del Concierto Económico:

“Artículo 9 Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de capital mobiliario

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente, de acuerdo con las siguientes normas:

Primera. Se exigirán por la Diputación Foral competente por razón del territorio las correspondientes a:

a) Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier entidad, así como los intereses y demás contraprestaciones de obligaciones y títulos similares, cuando tales rendimientos sean satisfechos por entidades que tributen exclusivamente por el Impuesto sobre Sociedades en el País Vasco.

Tratándose de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales del País Vasco, la retención corresponderá a ambas Administraciones en proporción al volumen de

operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades. Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción."

Artículo 23.Dos del Concierto Económico:

"Artículo 23 Pagos a cuenta

Dos. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas las correspondientes rentas, conforme a lo dispuesto en el artículo anterior. Asimismo, la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda conforme a lo dispuesto en el mismo artículo.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos a los que se refieren las letras e), f) e i) del apartado Dos y en el supuesto previsto en el apartado Tres, ambos del artículo anterior, se exigirán por las Diputaciones Forales en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco correspondiente al obligado a retener, aplicando las reglas especificadas en la sección 3.ª anterior."

Las letras e), f) e i) corresponden a dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades privadas, a intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario, y a ganancias patrimoniales derivadas de valores emitidos por entidades privadas.

Además, a estos tres artículos habría que añadir el artículo 20.Dos.2) y 3) previamente expuestos.

En este sentido, según figura en las reiteradas Resoluciones dictadas por la Junta Arbitral a estos conflictos (entre otras, la Resolución 28/2022, de 28 de julio; 60/2022, de 6 de octubre; 61/2022, de 6 de octubre; 62/2022, de 6 de octubre; 63/2022, de 6 de octubre; 64/2022, de 6 de octubre; 65/2022, de 6 de octubre; 66/2022, de 6 de octubre; o 67/2022, de 6 de octubre), las interpretaciones dadas por las Administraciones implicadas a la modificación introducida en el Concierto Económico son las siguientes:

Por un lado, hemos de conocer qué decía la AEAT en sus escritos de contestación ante la Junta Arbitral:

"La AEAT en su interpretación plantea que la obligación de retener es una obligación autónoma de la obligación de autoliquidar e ingresar, por cuanto la retención surte efectos en el impuesto personal de la retenida y no en el de la retenedora.

Por ello, la AEAT entiende que para determinar si la retención debe ingresarse en proporción hay que atender a las circunstancias individuales que determinarían la tributación de la retenedora, con independencia de que en su impuesto personal (Impuesto sobre Sociedades) tribute en consolidación.

Así, plantea que aunque una entidad tribute dentro de un grupo de consolidación fiscal, si individualmente considerada, no supera 10.000.000 de euros de volumen de operaciones o, superando este cifra, opera en un solo territorio, no debe ingresar las retenciones que practique en virtud de lo dispuesto en los artículos 7.Uno.c), 9.Uno.Primer.a) y 23.Dos del Concierto Económico a las Diputaciones Forales en la proporción de volumen de operaciones del grupo sino en exclusiva a la Administración donde tenga su domicilio fiscal."

EXACCIÓN DE DETERMINADAS RETENCIONES CORRESPONDIENTES A RENDIMIENTOS SATISFECHOS POR ENTIDADES INTEGRANTES DE UN GRUPO DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

Esta interpretación de la AEAT no era compartida por las Haciendas Forales que entendían "(...) que la reforma operada por la Ley 10/2017 supone la confirmación de que todos los grupos, cualquiera que sea su volumen de operaciones, deben tributar en proporción al volumen de operaciones, y que la exacción de las retenciones a que se refieren los artículos 7.Uno.c), 9.Uno.Primer.a) y 23.Dos del Concierto Económico también tiene que ingresarse en la misma en proporción al volumen de operaciones del grupo de acuerdo a lo dispuesto en el art. 20.Dos.3 de la misma norma."

La Junta Arbitral dio la razón a las Haciendas Forales estableciendo el criterio que transcribimos a continuación:

"6.1.-

(...)

El desequilibrio financiero derivado de que la retención pueda ser ingresada a una Administración distinta de la competente para la exacción del impuesto personal de la retenida, es conocido y aceptado por el legislador como demuestra que no se establezca un mecanismo de ajuste, salvo excepción.

Es por ello que no pueden aceptarse interpretaciones finalistas de las Administraciones dirigidas a corregir un desequilibrio o falta de coincidencia que ha sido aceptado por las propias Administraciones al alcanzar un acuerdo que el legislador ha aprobado como Ley de artículo único.

6.2.- *La competencia de exacción que se determina mediante la aplicación simultánea de los tres puntos de conexión regulados en el art. 15 del Concierto Económico (domicilio fiscal, volumen de operaciones y proporción de volumen de operaciones) solo es aplicable a sujetos pasivos que tributen individualmente.*

En caso de tributación en consolidación fiscal la competencia de exacción se regula en el art. 20.Dos.2.Segunda del Concierto Económico y se caracteriza porque siempre es compartida y se determina por la aplicación de un solo punto de conexión, que es la proporción de volumen de operaciones del sujeto pasivo, esto es, del grupo.

Así, los grupos cuyo volumen de operaciones sea inferior a 10.000.000 de euros tributarán, cualquiera que sea su domicilio, siempre en proporción de volumen de operaciones.

6.3.- *La literalidad de los arts. 7.Uno.c) y 9.Uno.Primer.a) puede inducir a cierta confusión en la medida que la obligación de la pagadora-retenedora de ingresar la retención en proporción a varias Administraciones se vincula a que se trate de un sujeto pasivo que tribute en proporción.*

Como quiera que la retenedora integrada en un grupo que tributa en consolidación nunca es sujeto pasivo (y lógicamente nunca tributa en proporción a varias Administraciones), condición que solo es predecible del grupo, nunca ingresaría las retenciones en proporción.

Esta interpretación es incompatible con la misma existencia del art. 20.Dos.3 del Concierto Económico, que dice que la proporción de las retenciones a ingresar a cada Administración será la del grupo.

Por ello, la única interpretación posible de los arts. 7.Uno.c) y 9.Uno.Primer.a) del Concierto Económico para el supuesto de que la retenedora esté integrada en un grupo, es que hay que atender a la tributación del grupo (sujeto pasivo) para saber si la retención debe ingresarse en proporción.

Como quiera que, como hemos establecido previamente, los grupos siempre tributan en proporción, las retenciones practicadas por entidades integradas en un grupo que tribute en consolidación también se ingresarán siempre en proporción.

De acuerdo al art. 20.Dos.3 del Concierto Económico la proporción será la del grupo.

La interpretación de la AEAT trata de corregir un desequilibrio financiero que es inevitable y que no resulta coherente con el conjunto del sistema. Así, la AEAT acepta que si la retenedora, individualmente considerada, supera 10.000.000 de euros de volumen de operaciones y realiza las mismas en territorio común y foral, debería ingresar las retenciones en la proporción del grupo y no la suya propia.

Sin embargo, no acepta que si el retenedora, individualmente considerado, no supere 10.000.000 de euros o no realice operaciones en ambos territorios, deba ingresar las retenciones en proporción, cuando en este caso también hay un desequilibrio en la medida que el domicilio fiscal de la pagadora-retenedora y el de la retenida no coincidan en el mismo territorio. Pero, como se ha reiterado, el mismo es inevitable y el propio sistema establecido en la Ley del Concierto convive con el mismo, siendo en todo caso, por lo expuesto, un desequilibrio provisional, como provisionales son también los propios pagos a cuenta.

6.4.- (...)

6.5.- En conclusión, es irrelevante el volumen de operaciones de la retenedora, pues cualquiera que sea la suma del volumen de operaciones de las sociedades que integran el grupo, el sujeto pasivo tributará en proporción siempre que alguna sociedad realice operaciones en ambos territorios, y también es irrelevante la localización (individualmente considerada) de operaciones de la retenedora."

Por todo lo anterior, la Junta Arbitral es concluyente al afirmar que las entidades que forman parte del grupo fiscal ingresarán las retenciones sobre los rendimientos mencionados anteriormente según el porcentaje del volumen de operaciones efectuado por el grupo fiscal en cada territorio. A estos efectos se aplicará el porcentaje determinado en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades (modelo 220).

3. Actuaciones posteriores de las Administraciones

Como consecuencia de las Resoluciones de la Junta Arbitral, y dado que la mayoría de los contribuyentes no estaban ingresando las retenciones de acuerdo con la modificación introducida, las Haciendas Forales han realizado comunicaciones de forma individualizada a las entidades representantes de los grupos fiscales que tributan en volumen de operaciones.

En estas comunicaciones se pone en conocimiento de las representantes que todas las entidades que componen el grupo fiscal deben presentar e ingresar en las Haciendas Forales, según el porcentaje de tributación que corresponda al grupo fiscal en la última declaración-liquidación presentada por el Impuesto sobre Sociedades, las retenciones que se practiquen consecuencia de las operaciones detalladas en el Artículo 7.Uno.c), Artículo 9.Uno.Primer.a) y Artículo 23.Dos, segundo párrafo del Concierto Económico.

El objetivo de estas comunicaciones era informar a las entidades representantes de los grupos fiscales del criterio de la Junta Arbitral para que procedan a su aplicación y, en consecuencia, ingresen las citadas retenciones tal y como se establece en las Resoluciones.

Por su parte, en diciembre del ejercicio 2022 la AEAT publicó una nota en su página web informando sobre "la declaración de determinadas retenciones por las entidades que forman parte de un grupo fiscal" en base a los términos pronunciados por la Junta Arbitral del Concierto Económico en las resoluciones dictadas al respecto.

EXACCIÓN DE DETERMINADAS RETENCIONES CORRESPONDIENTES A RENDIMIENTOS SATISFECHOS POR ENTIDADES INTEGRANTES DE UN GRUPO DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

Posteriormente, las Administraciones se han puesto de acuerdo para regularizar las retenciones indebidamente ingresadas por las sociedades retenedoras integrantes de un grupo fiscal mediante el procedimiento de actas únicas o a través del procedimiento de ingreso en Administración no competente (remesas).

4. Aspectos que se deben tener en cuenta por el obligado tributario para el cálculo de las retenciones

Los obligados tributarios a la hora de cuantificar el importe de las retenciones que corresponde a cada una de las Administraciones deberían tener en cuenta los siguientes aspectos:

a) En relación con las retenciones derivadas de las operaciones señaladas en el artículo 7.Uno.c) del Concierto Económico, esto es, las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y de otros órganos representativos, entendemos que en el caso de que los administradores o miembros del Consejo de Administración realicen a su vez funciones ejecutivas, es necesario diferenciar la retribución satisfecha a los administradores o miembros del Consejo de Administración por tal condición, de la remuneración correspondiente a sus funciones directivas, toda vez que los puntos de conexión para determinar la Administración competente para la exacción de dichas retenciones son diferentes.

Así es, por un lado, la competencia de exacción de las retenciones de la retribución satisfecha al personal de alta dirección corresponde a la Administración del lugar donde se hayan prestado los servicios de acuerdo con el artículo 7.Uno.a) del Concierto Económico.

Y por otro lado, la competencia de la exacción de las retenciones correspondientes a las remuneraciones que se perciban por la condición de administrador o miembro del Consejo de Administración se determina conforme al artículo 7.Uno.c) que señala:

c) Las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y de otros órganos representativos, cuando la entidad pagadora tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

Tratándose de entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales, las retenciones corresponderán a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades.

No obstante lo anterior, tratándose de empresas pagadoras que formen parte de grupo fiscal las retenciones practicadas se ingresarán, en todo caso, en función del volumen de operaciones efectuadas en cada territorio por el grupo fiscal, con independencia del volumen de operaciones de la entidad pagadora.

Por último, cabe mencionar que la Junta Arbitral se ha pronunciado sobre este asunto en la Resolución R048/2023 de fecha 8 de mayo de 2023.

b) En cuanto a las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de capital mobiliario regulados en el artículo 9 de la Ley del Concierto Económico queremos recalcar que únicamente se ingresarán en función del volumen de operaciones las retenciones correspondientes a los rendimientos obtenidos

por la participación en fondos propios de cualquier entidad, así como los intereses y demás contraprestaciones de obligaciones y títulos similares [art. 9. Uno. Primera. a) del Concierto Económico].

Por el contrario, cuando se trate de intereses de préstamos simples, las retenciones se exigirán por la Administración del territorio donde se halle el domicilio fiscal de la entidad obligada a retener tal y como señala el artículo 9.Uno.Cuarta del Concierto Económico:

“Cuando se trate de intereses de préstamos simples, del precio aplazado en la compraventa y otros rendimientos derivados de la colocación de capitales, las retenciones se exigirán por la Administración del territorio donde se halle situado el establecimiento o tenga su residencia habitual o domicilio fiscal la entidad o persona obligada a retener.”

c) Por otra parte, otro aspecto que se debe considerar es en qué momento hay que realizar la retención o ingreso a cuenta, ya que los porcentajes en base a los cuales hay que ingresar la retención a las diferentes administraciones pueden variar de un mes a otro.

Para el caso de las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y de otros órganos representativos contempladas en el artículo 7.Uno.c) del Concierto Económico hay que remitirse al artículo 87.3 del Decreto Foral 47/2014, de 8 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en el caso de obligados tributarios a los que les resulte de aplicación la normativa vizcaína), el cual regula el importe de las retenciones sobre rendimientos del trabajo, estableciendo que:

“Cuando se satisfagan o abonen rentas del trabajo dinerarias y en especial a un mismo perceptor, se practicará retención sobre la totalidad de las contraprestaciones o utilidades satisfechas”.

En el supuesto contemplado en el artículo 9.Uno.Primer.a) del Concierto Económico, esto es, los rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier entidad, así como los intereses y demás contraprestaciones de obligaciones y títulos similares, el artículo de referencia es el artículo 93 del citado Reglamento que regula el nacimiento de la obligación de retener y de ingresar a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario, señalando que:

“1. Con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacerán en el momento de la exigibilidad de los rendimientos del capital mobiliario, dinerarios o en especie, sujetos a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el de su pago o entrega si es anterior.

En particular, se entenderán exigibles los intereses en las fechas de vencimiento señaladas en la escritura o contrato para su liquidación o cobro, o cuando de otra forma se reconozcan en cuenta, aun cuando el perceptor no reclame su cobro o los rendimientos se acumulen al principal de la operación, y los dividendos en la fecha establecida en el acuerdo de distribución o a partir del día siguiente al de su adopción a falta de la determinación de la citada fecha.”

Y, por último, para los supuestos indicados en el párrafo segundo del apartado Dos del artículo 23 del Concierto Económico relativos a las retenciones correspondientes a dividendos, intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario, así como a determinadas ganancias patrimoniales, obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente, la obligación de retener nace en el momento del devengo del Impuesto. Esto es, para el caso de rendimientos cuando resulten éstos exigibles y tratándose de ganancias patrimoniales cuando tenga lugar la alteración patrimonial, tal y como se desprende del artículo 16 del Decreto Foral 48/2014, de 15 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No residentes y del artículo 27 de la Norma Foral 12/2013,

EXACCIÓN DE DETERMINADAS RETENCIONES CORRESPONDIENTES A RENDIMIENTOS SATISFECHOS POR ENTIDADES INTEGRANTES DE UN GRUPO DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en el caso de obligados tributarios a los que les resulte de aplicación la normativa vizcaína).

d) El último aspecto que creemos hay que mencionar se refiere a la problemática que puede derivar de la expresión “última declaración-liquidación presentada”. Como hemos comentado previamente las retenciones deben ingresarse según el porcentaje del volumen de operaciones efectuado por el grupo fiscal en cada territorio determinado en la última declaración-liquidación presentada por el Impuesto sobre Sociedades Modelo 220 (Autoliquidación Sociedades. Régimen de consolidación fiscal).

Teniendo en cuenta lo anterior, se pueden dar los siguientes supuestos que ilustraremos con ejemplos.

Nota: En todos los ejemplos supondremos que la totalidad de empresas que integran el grupo fiscal tienen la consideración de gran empresa (presentan mensualmente el modelo 123) y su ejercicio económico coincide con el año natural, por lo que el plazo voluntario para la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades será del día 1 al 25 del mes de julio.

Ejemplo 1: Supongamos un grupo fiscal constituido el 01/01/2021 que está compuesto por una sociedad dominante (Sh) y dos sociedades dependientes (Sd1 y Sd2). La entidad representante presenta los modelos 220 en el mes de julio dentro del periodo voluntario declarando los siguientes porcentajes de volumen de operaciones a las diferentes Administraciones:

2021		2022		2023	
Adm1	Adm2	Adm1	Adm2	Adm1	Adm2
30%	70%	55%	45%	60%	40%

La junta general de accionistas de la entidad dependiente Sd1 celebrada en abril del año 2023 acuerda repartir un dividendo sujeto a retención en el mes de mayo y otro en el mes de octubre del año 2023.

Cuando la sociedad pagadora Sd1 abone el dividendo en el mes de mayo de 2023 deberá practicar la correspondiente retención al perceptor del rendimiento. Esta retención deberá ser declarada e ingresada en el mes de junio a través del modelo 123 en cada una de las Administraciones en función del porcentaje del volumen de operaciones declarado en la última declaración-liquidación del modelo 220 presentado por la representante. En el ejemplo actual, se tomará como referencia la declaración presentada en julio del año 2022 que corresponde al ejercicio 2021 (30% a la Adm1 y el 70% a la Adm2).

Sin embargo, cuando se abonen los dividendos en octubre del 2023, la sociedad representante del grupo fiscal ya ha presentado en julio del año 2023 la declaración-liquidación del modelo 220 correspondiente al ejercicio 2022. Por ello, la sociedad pagadora (Sd1) debe declarar e ingresar la retención practicada en cada una de las Administraciones en función de los porcentajes declarados en dicho modelo (55% a la Adm1 y 45% a la Adm2).

Ejemplo 2: Supongamos el mismo ejemplo anterior pero la fecha de constitución del grupo fiscal es el 01/01/2022 y antes de esa fecha las empresas tributaban individualmente en el Impuesto sobre Sociedades. Los porcentajes declarados por la entidad representante del grupo fiscal en el modelo 220 presentado en julio del año 2023 (referidos al 2022) son los siguientes:

2022	
Adm1	Adm2
60%	40%

En el mes de mayo del año 2023 cuando la sociedad pagadora abone los dividendos el porcentaje que debe de aplicar es el declarado por la entidad representante del grupo fiscal en la última declaración-liquidación presentada, es decir, la presentada en julio del 2022 correspondiente al ejercicio 2021. Dado que el grupo se ha constituido el 01/01/2022 y, por tanto, no existen datos del grupo relativos al ejercicio 2021, entendemos que hay que aplicar el porcentaje del volumen de operaciones individual consignado en la última declaración del Impuesto sobre Sociedades Modelo 200 (Autoliquidación) correspondiente al ejercicio 2021 presentado por la entidad pagadora (Sd1).

Sin embargo, cuando se abonen los dividendos en octubre del 2023, la sociedad representante del grupo fiscal ya ha presentado en julio del año 2023 la declaración-liquidación del modelo 220 correspondiente al ejercicio 2022. Por ello, la sociedad pagadora (Sd1) deberá declarar e ingresar la retención practicada en cada una de las Administraciones en función de los porcentajes declarados en dicho modelo (60% a la Adm1 y 40% a la Adm2).

Ejemplo 3: Supongamos un grupo fiscal constituido el 01/01/2021 que está compuesto por una sociedad dominante (Sh) y una sociedad dependiente (Sd1), realizando el grupo fiscal el 100% de las operaciones en el territorio de la Adm1.

A partir del ejercicio 2024 el grupo fiscal empieza a realizar operaciones en el territorio de la Adm2 al incorporarse con fecha 01/01/2024 la sociedad dependiente (Sd2). Esta última realiza exclusivamente operaciones en el territorio de la Adm2. La entidad representante del grupo fiscal ha presentado los últimos modelos 220 en el mes de julio dentro del periodo voluntario, declarando los siguientes porcentajes de volumen de operaciones a las diferentes Administraciones:

2021		2022		2023	
Adm1	Adm2	Adm1	Adm2	Adm1	Adm2
100%	0,00%	100%	0,00%	100%	0,00%

La junta general de accionistas de la entidad dependiente Sd2 celebrada en junio del año 2023 acuerda repartir un dividendo sujeto a retención en el mes de abril y otro en el mes de octubre del año 2024. Recordemos, por un lado, que esta entidad se ha incorporado al grupo fiscal en el ejercicio 2024 y que

EXACCIÓN DE DETERMINADAS RETENCIONES CORRESPONDIENTES A RENDIMIENTOS SATISFECHOS POR ENTIDADES INTEGRANTES DE UN GRUPO DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

realiza en régimen individual el 100% de sus operaciones en el territorio de la Adm2; y, por otro lado, que todavía en los modelos 220 presentados por la representante del grupo fiscal no están incluidas las operaciones realizadas por la sociedad dependiente (Sd2).

Cuando la sociedad pagadora Sd2 abone el dividendo en abril de 2024 deberá practicar la correspondiente retención al perceptor del rendimiento. Esta retención debe ser declarada e ingresada en el mes de mayo a través del modelo 123 en cada una de las Administraciones en función del porcentaje del volumen de operaciones declarado en la última declaración-liquidación del modelo 220 presentada por la representante del grupo al que pertenece en el momento del abono del dividendo. En el ejemplo actual, debe tomarse como referencia la declaración presentada en julio del año 2023 que corresponde al ejercicio 2022 (100% a la Adm1 y el 0% a la Adm2).

Esto es, entendemos que cuando se producen variaciones en la composición de un grupo fiscal, las mismas no pueden ser ignoradas y hay que atender a la estructura de dicho grupo en el momento del abono del dividendo. Por lo que, la sociedad dependiente Sd2 tiene que aplicar los porcentajes de tributación declarados en ejercicio 2022 por el grupo fiscal que es el periodo de referencia del grupo en el momento del abono del dividendo. (100% a la Adm1 y el 0% a la Adm2). Todo ello, a pesar de que la sociedad dependiente (Sd2) realiza exclusivamente operaciones en el territorio de la Adm2 y que hubiera ingresado el 100% de las retenciones practicadas en la Adm2 si no se hubiera incorporado al grupo fiscal.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, cuando la sociedad dependiente Sd2 abone los dividendos en octubre del 2024, el porcentaje del volumen de operaciones que hay que aplicar a las retenciones practicadas son los declarados por la representante del grupo fiscal en la declaración-liquidación del modelo 220 del ejercicio 2023 que ya está presentada (100% a la Adm1 y el 0% a la Adm2).

Ejemplo 4: Supongamos un grupo mercantil formado por una sociedad dominante (Sh) y cuatro sociedades dependientes (Sd1, Sd2, Sd3 y Sd4). La sociedad dominante Sh y las sociedades dependientes Sd1 y Sd2 forman parte de un grupo de consolidación fiscal de territorio común desde el ejercicio 2021. Asimismo, las sociedades dependientes Sd3 y Sd4 forma parte de otro grupo de consolidación fiscal de territorio foral desde el ejercicio 2021. Con efectos desde el 1 de enero de 2024 a la sociedad dominante le resulta de aplicación normativa foral dejando, por tanto, de formar parte del grupo fiscal de territorio común e integrándose en el grupo fiscal foral.

Las entidades representantes de sendos grupos fiscales declararon en sus respectivos modelos 220 los siguientes porcentajes de volumen de operaciones a las diferentes Administraciones:

Grupo de territorio común (Sh, Sd1 y Sd2):

2021		2022		2023	
Adm1	Adm2	Adm1	Adm2	Adm1	Adm2
60%	40%	70%	30%	55%	45%

Grupo de territorio foral: (Sd3 y Sd4)

2021		2022		2023	
Adm1	Adm2	Adm1	Adm2	Adm1	Adm2
20%	80%	10%	90%	15%	85%

La junta general de accionistas de la entidad dominante Sh celebrada en junio del año 2023 acuerda repartir un dividendo sujeto a retención en el mes de abril del año 2024.

Esto es, una sociedad que pertenece a un grupo foral tiene que abonar un dividendo e ingresar las retenciones practicadas a las Haciendas en proporción a las operaciones realizadas por el grupo fiscal según la última declaración presentada en el Impuesto sobre Sociedades (modelo 220). Pero ¿a qué grupo nos referimos? ¿Al que pertenecía cuando se acordó el reparto del dividendo? En ese caso, se tendrían en cuenta las operaciones del grupo de territorio común entre las que se computarían las realizadas por ella misma, ya que se incluirían en la última declaración presentada de referencia.

O, por el contrario, ¿nos referimos al grupo al que pertenece cuando abona el dividendo? En este otro caso, acudiríamos a los porcentajes de la última declaración presentada por el grupo foral, dándose la paradoja que la empresa Sh no ha participado en la formación de esos porcentajes porque no pertenecía al grupo en el ejercicio de la última declaración presentada.

A nuestro juicio, cuando se producen variaciones en la composición de un grupo fiscal, las mismas no pueden ser ignoradas y hay que atender a la estructura de dicho grupo en el momento del abono del dividendo. En el ejemplo actual, por tanto, debe tomarse como referencia la declaración presentada por el grupo fiscal foral en julio del año 2023 que corresponde al ejercicio 2022 (10% a la Adm1 y el 90% a la Adm2).

Al respecto, la Junta Arbitral del Concierto Económico se ha pronunciado recientemente en las resoluciones R54/2024, R55/2024 y 56/2024 de fecha 18 de noviembre de 2024 confirmando el criterio aplicado en el ejemplo.

5. Sentencias del Tribunal Supremo

Como se ha comentado en los apartados previos, la modificación introducida en el artículo 20 del Concierto Económico ha sido interpretada de forma diferente por la AEAT y las Haciendas Forales, por lo que se han planteado diversos conflictos ante la Junta Arbitral que han sido resueltos a favor de las Haciendas Forales.

Sin embargo, esta controversia no ha finalizado con las resoluciones de la Junta Arbitral, sino que el conflicto ha continuado en los tribunales.

A la fecha de elaboración de este artículo las últimas sentencias dictadas por el Tribunal Supremo desestiman los recursos contencioso-administrativos interpuestos por diferentes obligados tributarios

EXACCIÓN DE DETERMINADAS RETENCIONES CORRESPONDIENTES A RENDIMIENTOS SATISFECHOS POR ENTIDADES INTEGRANTES DE UN GRUPO DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

contra las Resoluciones de la Junta Arbitral. (Sentencia del Tribunal Supremo nº 3822 dictada el 5 de julio de 2024 y la nº 3905 dictada el 18 de Julio de 2024)

En la STS 3822/2024 la abogacía del Estado se abstuvo de contestar a la demanda, apuntando lo siguiente: *“La AEAT se aquietó con esa resolución, no formulando recurso contencioso-administrativo contra la misma, aceptando por tanto la decisión de la Junta. La razón de ello ha sido que, en el asunto de AAA, la AEAT ha aplicado un criterio que ha aceptado con carácter general y que ya se está llevando a la práctica en relación con retenciones de grupos con tributación en volumen de operaciones. Aunque durante la tramitación de los conflictos la AEAT sostuvo una postura contraria (no retención en proporción al volumen de operaciones del grupo, sino en atención a las circunstancias concurrentes en cada entidad integrante), es razonable aceptar la solución dada por la Junta.”*

En ambas sentencias el Tribunal Supremo basa su fallo en los siguientes extremos:

- Como ya apuntaba la Junta Arbitral en sus Resoluciones la literalidad de los artículos 7.Uno.c) y 9.Uno.Primer a) puede llevar a confusión, al vincular la obligación de la pagadora/retenedora de tributar en proporción a varias Administraciones, a que tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. En este sentido, el Tribunal Supremo argumenta que *“En los artículos 7.Uno.c) y 9.Uno.Primer a) se alude a retenedora/pagadora y a sujeto pasivo, cuando no son términos equivalentes pues, efectivamente, la retenedora integrada en un grupo que tributa en consolidación no es sujeto pasivo a estos efectos”,* añadiendo que *“En cualquier caso, se trata de un criterio que utiliza el legislador para objetivar la delimitación de competencias entre Administración del Estado y Administración Foral sin que se haya planteado reproche alguno desde el punto de vista sistemático o constitucional”.*
- Para el Tribunal Supremo la regulación originaria del Concierto Económico *“no resultaba clara con relación a la atribución de la competencia de exacción de las distintas Administraciones cuando las entidades pagadoras de los rendimientos tributarán en su Impuesto sobre Sociedades conforme al régimen especial de consolidación fiscal, por cuanto, aplicable este, la condición de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades se atribuye al grupo fiscal en sí mismo considerado.”*
- *“Hasta la modificación de 2017 la delimitación de la competencia a los efectos de la exacción de las retenciones practicadas por una entidad que tributaba en sociedades en régimen de consolidación fiscal se realizaba atendiendo exclusivamente a los artículos 7 a 9 del Concierto.”*
- *“Sin embargo, tras el año 2017 nos encontramos ante una norma especial que introduce -en los preceptos referidos al impuesto sobre sociedades- una previsión específica a los efectos de delimitar la competencia de las Administraciones en liza por lo que se refiere a la exacción de las retenciones cuando las mismas hubieran sido practicadas por las entidades que integran un grupo fiscal.”*
- *“Por tanto, el criterio de la especialidad y la propia literalidad del precepto, corroborada por la Exposición de Motivos de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre avalan la necesidad de atender al volumen de operaciones del grupo fiscal y no de las entidades individualmente consideradas.*

En este sentido, la Exposición de motivos expresa lo siguiente: “En cuanto a la tributación de los Grupos Fiscales, se establece que deberá atenderse a la proporción de volumen de operaciones del grupo a efectos de la exacción de las retenciones en los casos a los que se refiere el segundo párrafo de la letra c) del artículo 7.Uno, el segundo párrafo de la letra a) del artículo 9.Uno y el segundo párrafo del artículo 23.Dos del Concierto”.

- *“Para el Tribunal Supremo debe atenderse al volumen de operaciones del grupo pues así se desprende de la literalidad del precepto, que incluye la expresión “en todo caso”. Señalando que la interpretación de*

la Junta Arbitral se concilia con la literalidad del precepto que es taxativo en su redacción, junto con el carácter sistemático, pues se ha introducido el apartado tercero en el artículo 20 dedicado a las agrupaciones de interés económico, uniones temporales y grupos fiscales. Esta precisión atañe a la determinación de la proporción del volumen de operaciones para aclarar que se refiere al volumen de operaciones del grupo y no de la entidad pagadora como se venía aplicando.”

6. Conclusión

Las entidades que forman parte de un grupo fiscal deben ingresar las retenciones a que se refieren los artículos 7.Uno c) [Retenciones por las retribuciones que se perciban por los administradores o miembros del Consejo de Administración], 9.Uno.Primer.a) [Retenciones por rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios] y 23.Dos [Determinadas retenciones correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes no residentes que operen sin establecimiento permanente] según el porcentaje del volumen de operaciones efectuado por el grupo fiscal en cada territorio. A estos efectos se aplicará el porcentaje determinado en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades (modelo 220).

Esto es así, de acuerdo con las reiteradas Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico ratificadas recientemente por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

Fiscalidad de la UE (julio - diciembre 2024)

Luis Elizondo Lopetegi
Delegación de Euskadi para la UE

Amaia Beloki González
Delegación de Euskadi para la UE

Sumario:

1. Introducción. 1.1. Trío de Presidencias española, belga y húngara. 1.2. Presidencia de Hungría: 1 julio – 31 diciembre 2024. 2. Fiscalidad directa. 2.1. FASTER. 2.2. Uso indebido de entidades fantasma. 2.3. Directiva sobre precios de transferencia. 2.4. Directiva sobre un sistema de imposición en la sede. 2.5. Directiva relativa 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. El 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. El IVA en la era digital. 4.2. Normas del IVA aplicables a las ventas a distancia de bienes importados y al IVA sobre las importaciones. 4.3. Certificado de exención del IVA en formato digital. 5. Impuestos especiales. 5.1. Revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía. 6. Cooperación administrativa. 6.1. Directiva por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DCA 9). 6.2. Intercambio automático de información pertinente a efectos fiscales con países y territorios no pertenecientes a la UE. 6.3. Acuerdos de la UE con Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y Suiza. 6.4. Acuerdo entre la Unión Europea y el Reino de Noruega en materia de cooperación administrativa, lucha contra el fraude y cobro de créditos en el ámbito del IVA. 6.5. Programa «Fiscalis» para la cooperación en el ámbito de la fiscalidad. 7. Coordinación de las políticas fiscales (actividades no legislativas). 7.1. Resolución de las Naciones Unidas sobre la promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación. 7.2. Agresión de Rusia a Ucrania. 7.3. Evolución de la situación internacional. 7.4. Aspectos fiscales del informe Draghi. 7.5. Fiscalidad en ámbitos ajenos a la fiscalidad. 7.6. Comité Internacional de Resolución de Litigios Fiscales. 8. Procedimientos de infracción. 8.1. Introducción. 8.2. Cartas de emplazamiento. 8.3. Dictámenes motivados. 8.4. Remisiones al Tribunal de Justicia. 9. Tribunal de Justicia de la UE. 10. Noticias, eventos y publicaciones.

1. Introducción

1.1. Trío de Presidencias española, belga y húngara

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

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

El Trío actual está integrado por las Presidencias española, belga y húngara, que han ostentado el cargo desde el 1 de julio de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2024.

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

1.2. Presidencia de Hungría: 1 julio – 31 diciembre 2024

Desde el 1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2024, Hungría ha ejercido la Presidencia rotatoria del Consejo de la UE, y en su programa² al inicio de la misma estableció siete prioridades:

- Nuevo acuerdo europeo sobre competitividad
- El refuerzo de la política europea de defensa
- Una política de ampliación coherente y basada en los méritos
- Frenar la inmigración ilegal
- Configurar el futuro de la política de cohesión
- Una política agrícola de la UE orientada a los agricultores
- Afrontar los retos demográficos

Nuevo acuerdo europeo sobre competitividad

La primera prioridad de la Presidencia húngara se enmarca en un contexto internacional de múltiples retos, en el que Europa se está quedando por detrás de sus competidores mundiales, por lo que es vital mejorar la productividad y, por tanto, la competitividad de la Unión y de sus Estados miembros, estimulando el crecimiento. En este sentido, es de interés común abordar los efectos de las difíciles circuns-

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

² <https://hungarian-presidency.consilium.europa.eu/media/32nhoe0p/programme-and-priorities-of-the-hungarian-presidency.pdf>

tancias económicas de los últimos años, como la elevada inflación, el aumento de la deuda pública, los altos precios de la energía, la fragmentación de las cadenas de suministro internacionales, o la menor productividad y crecimiento europeos, y volver a situar la economía de la UE en una trayectoria ascendente.

Por ello, la Presidencia húngara ha hecho un fuerte énfasis en la mejora de la competitividad europea, integrando este objetivo en todas las políticas, aplicando un enfoque holístico. La meta ha sido contribuir al desarrollo de una estrategia industrial tecnológicamente neutra, un marco para impulsar la productividad europea, una economía abierta y una cooperación económica internacional, así como un mercado laboral flexible que cree puestos de trabajo seguros y ofrezca salarios crecientes en Europa, que es un factor crucial para el crecimiento y la competitividad.

La adopción de un Nuevo Acuerdo Europeo sobre Competitividad ha sido una prioridad clave de la Presidencia húngara para restablecer el desarrollo económico y crear las condiciones para un crecimiento sostenible, profundizar en el mercado interior, apoyar a las pequeñas y medianas empresas, promover la transición ecológica y digital en colaboración con los agentes económicos y los ciudadanos europeos, cooperar internacionalmente, y garantizar la estabilidad y la sostenibilidad del empleo.

El refuerzo de la política europea de defensa

Los conflictos actuales y emergentes en el continente y en todo el mundo demuestran claramente que Europa necesita mejorar significativamente sus capacidades defensivas y su capacidad de respuesta a la gestión de crisis internacionales. Más allá de las alianzas de defensa, la Unión Europea debe desempeñar un papel más importante a la hora de garantizar su propia seguridad, reforzando su resiliencia y su capacidad de actuación.

Teniendo esto en cuenta, la Presidencia húngara ha hecho hincapié en el fortalecimiento de la base tecnológica e industrial de la defensa europea, incluyendo la innovación en defensa y la mejora de la cooperación en materia de adquisiciones de defensa entre los Estados miembros, más allá de la aplicación de la Brújula Estratégica que define las principales orientaciones de la política de defensa de la UE.

Una política de ampliación coherente y basada en los méritos

La tercera prioridad se ha centrado en la ampliación, una de las políticas más exitosas de la Unión Europea. Para preservar esta tendencia favorable, es esencial mantener una política de ampliación basada en el mérito, equilibrada y creíble. La Unión Europea lleva mucho tiempo comprometida en asegurar una perspectiva europea para los Balcanes Occidentales, ya que la Comunidad no puede estar completa sin la adhesión de estos países. La Presidencia húngara ha defendido que la integración de la región beneficia a la UE en términos económicos, de seguridad y geopolíticos. Para seguir ampliando y profundizando esta cooperación, se les ha invitado a consultas tanto en el marco de la Cumbre UE-Balcanes Occidentales, como de la Comunidad Política Europea.

Frenar la inmigración ilegal

Señala Hungría en su programa de trabajo que la presión migratoria a la que se enfrenta Europa desde hace varios años no sólo es un reto para la Unión en su conjunto, sino que también supone una enorme carga para los distintos Estados miembros, especialmente los situados en las fronteras exteriores de la Unión. Ha sido un objetivo a largo plazo de la UE hacer frente a esta situación, lo que requiere instrumentos eficaces, incluso a corto plazo. Para encontrar las soluciones adecuadas, es indispensable una cooperación más estrecha con los países fronterizos de la UE, así como con los principales países de origen y tránsito. Además, hay que frenar la inmigración ilegal y el contrabando de personas.

A este respecto, la Presidencia húngara ha prestado especial atención a la dimensión exterior de la migración, incluida la cooperación eficaz con los países, retornos más efectivos y soluciones innovadoras

para las normas de asilo. Además, durante el seguimiento de la aplicación de las prioridades anuales del ciclo Schengen, la Presidencia ha destacado la importancia de la protección de las fronteras exteriores y la necesidad de fondos de la UE para ello.

Configurar el futuro de la política de cohesión

La quinta prioridad de la Presidencia húngara se ha centrado en promover una política de cohesión bien estructurada y equilibrada que reduzca las disparidades regionales y garantice la cohesión económica, social y territorial. La política de cohesión, como principal política de inversión de la Unión Europea, ha demostrado su eficacia durante décadas en la consecución de los objetivos consagrados en los Tratados. Sin embargo, como señala el 9º Informe sobre la Cohesión, aún siguen existiendo importantes diferencias de desarrollo entre los Estados miembros e incluso dentro de las regiones, teniendo en cuenta que más de una cuarta parte de la población de la UE vive en regiones que no alcanzan el 75% del nivel medio de desarrollo de la Unión. La convergencia de estas regiones no sólo es crucial para aprovechar plenamente el potencial de competitividad de la UE, sino que también es esencial para el buen funcionamiento del mercado único.

La Presidencia húngara ha impulsado un debate estratégico de alto nivel sobre el futuro de la política de cohesión, incluido su papel en el fomento de la competitividad y el empleo, así como para hacer frente a los retos demográficos.

Una política agrícola de la UE orientada a los agricultores

Las extraordinarias condiciones meteorológicas provocadas por el cambio climático, los crecientes costes de los insumos, el aumento de las importaciones de terceros países y unas normas de producción demasiado estrictas han reducido considerablemente la competitividad del sector agrícola.

Al tiempo que garantizan la seguridad alimentaria, los agricultores europeos proporcionan a todos los ciudadanos de la UE bienes públicos básicos. Por lo tanto, una garantía a largo plazo de la soberanía y la seguridad alimentarias debería formar parte de la autonomía estratégica de la UE.

A lo largo del semestre, la Presidencia húngara ha animado al Consejo de ministros de la UE de Agricultura y Pesca a aprovechar el período de transición institucional y a guiar a la nueva Comisión Europea en la formulación de las normas de la política agrícola de la Unión para después de 2027 hacia una agricultura competitiva, a prueba de crisis y favorable a los agricultores. Promover una agricultura sostenible es una prioridad clave para encontrar un equilibrio racional en relación con los objetivos estratégicos del Pacto Verde Europeo, la estabilización de los mercados y un nivel de vida digno para los agricultores, ha señalado la Presidencia húngara.

Afrontar los retos demográficos

El envejecimiento acelerado de las sociedades europeas, la insostenibilidad de los sistemas de bienestar social y la escasez de mano de obra son problemas antiguos que se intensifican en toda Europa y que deben abordarse con urgencia y eficacia. Deben ponerse en el punto de mira el envejecimiento de la sociedad, las transiciones verde y digital, la despoblación rural, la creciente presión sobre los recursos fiscales y el cambiante mundo laboral que generan tales problemas y retos demográficos. Estos problemas son cada vez más acuciantes para la competitividad de la UE y la sostenibilidad de las finanzas públicas.

Como séptima prioridad, la Presidencia húngara, respetando plenamente las competencias de los Estados miembros, ha llamado la atención sobre estos retos durante su Presidencia, poniendo en valor la caja de herramientas demográficas de la Comisión Europea, publicada en octubre de 2023.

Programa específico de los Asuntos económicos y financieros

Con respecto al programa específico en los asuntos económicos y financieros, la Presidencia húngara ha promovido el diálogo sobre soluciones a escala de la UE que puedan ayudar a efectuar reformas e inversiones al servicio de una transición ecológica y digital efectiva y sostenible, así como a mejorar sustancialmente la competitividad de la economía europea, a pesar de la reducción de las oportunidades fiscales resultantes de las cargas adicionales de la gestión de crisis de los últimos años. Teniendo en cuenta las diferentes características de los Estados y respetando las competencias nacionales, la Presidencia húngara ha centrado sus esfuerzos en aquellos ámbitos en los que la actuación de la UE tiene un valor añadido real a nivel europeo, contribuyendo a la estabilidad macroeconómica y al bienestar de los ciudadanos europeos, aumentando al mismo tiempo la resistencia de las economías europeas: la política económica, el presupuesto anual de la UE, los nuevos recursos propios de la UE, los servicios financieros, los asuntos aduaneros y la fiscalidad.

Programa específico en el ámbito de la fiscalidad

En materia de fiscalidad, el objetivo de Hungría ha sido hacer avanzar eficazmente los debates sobre los expedientes fiscales y las cuestiones internacionales que figuraban en el orden del día para responder a las necesidades planteadas por los nuevos modelos de negocio, la cooperación internacional y los ingresos fiscales. Las áreas de alta prioridad han sido: lucha contra la evasión fiscal, garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes, y el apoyo al compromiso internacional de la Unión Europea.

Así, la Presidencia húngara ha proseguido los trabajos sobre las propuestas incluidas en el paquete de medidas sobre el IVA en la era digital, la revisión de la Directiva sobre Fiscalidad de la Energía y la propuesta «Empresas en Europa: Marco para el impuesto sobre sociedades (BEFIT)», la propuesta sobre precios de transferencia, la propuesta sobre el sistema de imposición en la sede, la actualización de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, así como la propuesta para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales. También ha impulsado activamente los trabajos relativos a las negociaciones sobre cooperación fiscal en las Naciones Unidas a partir de los debates entre los Estados miembros de la UE.

Más concretamente, tal y como se resume en el informe del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (Consejo Ecofin) al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales³, durante el segundo semestre de 2024, el Consejo:

- a) llegó a un acuerdo en relación con el paquete de medidas sobre el IVA en la era digital;
- b) alcanzó un acuerdo político sobre las propuestas relativas al certificado de exención del IVA en formato digital;
- c) progresó en lo relativo a las normas del IVA aplicables a las ventas a distancia de bienes importados y al IVA sobre las importaciones;
- d) realizó avances significativos en la reforma de la Directiva sobre Fiscalidad de la Energía, en el sentido de un acuerdo político que se alcanzará en breve;
- e) adoptó la Directiva del Consejo relativa a una mitigación más rápida y más segura de las retenciones en origen practicadas en exceso (FASTER);
- f) prosiguió los trabajos preparatorios de la propuesta de Directiva del Consejo sobre precios de transferencia y adelantó los debates técnicos sobre la posible creación de la plataforma sobre la determinación de los precios de transferencia;
- g) siguió debatiendo la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales;
- h) prosiguió el examen de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece un sistema de imposición en la sede destinado a las microempresas y a las pequeñas y medianas empresas y la

³ ST 16673/24

propuesta de Directiva del Consejo relativa a las empresas en Europa: Marco para el impuesto sobre sociedades (BEFIT);

- i) inició las negociaciones de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad («DCA 9»);
- j) acordó una posición común para el segundo período de sesiones sustantivo del Comité Especial Encargado de Redactar los Términos de Referencia para una Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación (Nueva York, del 29 de julio al 16 de agosto de 2024) y sobre el fomento de la cooperación internacional en cuestiones de tributación para el 79º período de sesiones de la Asamblea General de las Naciones Unidas.

El Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas) también continuó su labor sobre diversas cuestiones incluidas en su mandato actual, como la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, según se indica en su informe semestral⁴. El Consejo realizó la última actualización de la lista de la UE el 8 de octubre de 2024⁵.

Seguidamente, se proporciona información más detallada sobre las diversas cuestiones y los expedientes específicos.

2. Fiscalidad directa

2.1. FASTER

El 19 de junio de 2023, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo relativa a una mitigación más rápida y más segura de las retenciones en origen practicadas en exceso («FASTER», por sus siglas en inglés)⁶.

Tras los trabajos preparatorios⁷, el Consejo Ecofin, en su sesión del 14 de mayo de 2024, alcanzó una orientación general sobre el texto del proyecto de Directiva⁸, con vistas a la adopción de la Directiva, con sujeción a una nueva consulta al Parlamento Europeo y a la formalización jurídico-lingüística.

Tras el dictamen del Parlamento Europeo y la revisión jurídico-lingüística del acto, el Consejo adoptó, el 10 de diciembre de 2024, la Directiva del Consejo relativa a una mitigación más rápida y más segura de las retenciones en origen practicadas en exceso⁹.

2.2. Uso indebido de entidades fantasma

El 22 de diciembre de 2021, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales y se modifica la Directiva 2011/16/UE (propuesta «Unshell»)¹⁰.

El objetivo de la propuesta es prevenir la elusión y la evasión fiscales resultantes de las acciones de entidades que carecen de una sustancia mínima y potenciar el buen funcionamiento del mercado interior. La propuesta tiene por objeto luchar contra la utilización de sociedades fantasma con fines fiscales in-

⁴ ST 16328/24 + ADD 1-7.

⁵ DO C, 2024/1804 de 26.2.2024, p. 1.

⁶ ST 10820/23 + ADD 1-5.

⁷ Véase el artículo sobre Fiscalidad en la UE del nº 67 de la revista Zergak.

⁸ ST 9925/24.

⁹ ST 16323/24.

¹⁰ ST 15296/21.

debidos y garantizar que las sociedades fantasma cuya actividad económica en la UE es nula o mínima no puedan acogerse a ventajas fiscales.

El análisis técnico de la propuesta comenzó en el primer semestre de 2022 y las delegaciones mantuvieron debates a partir de los textos transaccionales y las notas explicativas elaboradas por las Presidencias consecutivas¹¹. Algunas de las cuestiones que más se debatieron fueron las siguientes: las consecuencias fiscales, los vínculos con la legislación nacional contra las prácticas abusivas, las entidades excluidas, la sustancia mínima, la refutación de la presunción y la reducción de la carga administrativa, el certificado de residencia fiscal y el intercambio de información. El Grupo de Alto Nivel proporcionó orientaciones para los trabajos ulteriores sobre las cuestiones pendientes. En principio, la mayoría de las delegaciones apoyó los objetivos de la propuesta, pero expresó la opinión de que, para que se llegase a un acuerdo, serían necesarios nuevos e importantes trabajos técnicos.

En junio de 2024, se presentó a las delegaciones un nuevo planteamiento en relación con la propuesta de Directiva UNSHELL. La Presidencia húngara tradujo este planteamiento en sugerencias concretas de redacción sobre algunos puntos clave, en particular el ámbito de aplicación, las señas distintivas, la obligación de información y el intercambio de información, así como las medidas administrativas. El 26 de noviembre de 2024, el Grupo «Cuestiones Fiscales» examinó estas sugerencias de redacción, las implicaciones prácticas del nuevo planteamiento en términos generales y los ámbitos en los que habría que seguir trabajando. Algunas delegaciones manifestaron que consideraban importante aclarar la relación con la Directiva sobre Cooperación Administrativa. Se insistió en que los siguientes pasos en relación con este expediente deben darse de manera que no den lugar a una carga administrativa excesiva para las empresas y las autoridades tributarias.

2.3. Directiva sobre precios de transferencia

El 12 de septiembre de 2023, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo sobre precios de transferencia¹², cuyo objetivo esencial es integrar en la legislación de la UE los principios y normas fundamentales en materia de precios de transferencia acordados en el marco de la OCDE.

La propuesta legislativa de la Comisión tiene por objeto simplificar la normativa fiscal, incrementando la seguridad fiscal para las empresas en la UE, reduciendo con ello el riesgo de litigios y de doble imposición y los correspondientes costes de cumplimiento, y mejorar por tanto la competitividad y la eficiencia del mercado único¹³. Esta propuesta abarca los siguientes aspectos clave:

- incorporar el principio de plena competencia al Derecho de la Unión;
- armonizar las normas clave en materia de precios de transferencia;
- aclarar la función y el rango de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia; y
- crear la posibilidad de establecer, dentro de la Unión, normas comunes vinculantes sobre cuestiones específicas de precios de transferencia en el marco de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia.

Tras el primer debate general sobre esta propuesta legislativa durante la Presidencia española, la Presidencia belga puso en marcha un análisis en profundidad de la propuesta de la Comisión en el Grupo «Cuestiones Fiscales».

¹¹ Véase el artículo sobre Fiscalidad en la UE del nº 67 de la revista Zergak.

¹² ST 12954/23 + ADD1.

¹³ Véase la exposición de motivos de la propuesta de la Comisión que figura en el documento ST 12954/23.

Partiendo de la base de los trabajos preparatorios que tuvieron lugar durante las Presidencias anteriores¹⁴, la Presidencia húngara inició un debate sobre una posible manera de avanzar con la propuesta de Directiva, instando a los Estados miembros a determinar aquellos aspectos de esta propuesta legislativa que podrían tener la posibilidad de formar parte de un acuerdo sobre una Directiva del Consejo.

Además, en paralelo a los debates en curso sobre la propuesta de Directiva del Consejo, la Presidencia avanzó en los debates técnicos sobre la posibilidad de crear una plataforma sobre la determinación de los precios de transferencia fuera del marco de la Directiva del Consejo, teniendo en cuenta el interés de las delegaciones por estudiar las posibilidades de establecer un método de trabajo entre los Estados miembros que mantuviera las normas sobre precios de transferencia dentro de su ámbito de competencia y permitiera proponer, concebir y determinar soluciones consensuales jurídicamente no vinculantes a problemas prácticos en el ámbito de los precios de transferencia, con el fin de reducir la complejidad, los costes y la carga administrativa tanto para los contribuyentes como para las autoridades tributarias.

Por lo que se refiere a la propuesta de la Comisión de Directiva del Consejo sobre precios de transferencia, los debates en el Grupo «Cuestiones Fiscales» siguieron mostrando que esta propuesta legislativa no recaba apoyo suficiente de los Estados miembros. La mayoría de los Estados miembros no ve posibilidad alguna de seguir avanzando sobre la base de la propuesta de la Comisión en su forma actual. No obstante, solo unos pocos Estados miembros son partidarios de que los debates técnicos prosigan para determinar si existen aspectos de procedimiento relacionados con las normas sobre precios de transferencia susceptibles de armonizarse mediante una Directiva del Consejo.

En cuanto a la posible creación de la plataforma sobre la determinación de los precios de transferencia, han avanzado los debates sobre las posibilidades de su configuración institucional, estructura, mandato, gobernanza, normas de votación y otros aspectos pertinentes. Los trabajos en este ámbito podrían proseguir, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 296, apartado 3, del TFUE, partiendo de la base de los progresos realizados sobre los parámetros clave de una plataforma sobre la determinación de los precios de transferencia, tal como se ha debatido durante la Presidencia húngara.

En estas circunstancias, será necesario seguir trabajando para preparar una base sobre la que se pueda avanzar.

2.4. Directiva sobre un sistema de imposición en la sede

El 12 de septiembre de 2023, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece un sistema de imposición en la sede destinado a las microempresas y a las pequeñas y medianas empresas¹⁵, cuyo objetivo es simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales aplicables a las sociedades para las microempresas y las pequeñas y medianas empresas (pymes) que decidan operar a escala transfronteriza dentro de la UE. La Comisión propone esencialmente que las pymes con un establecimiento permanente en otro Estado miembro («de acogida») sigan aplicando voluntariamente las normas fiscales con las que están familiarizadas (del Estado miembro «de origen») para calcular y declarar el resultado imponible de sus establecimientos permanentes en otros Estados miembros («de acogida») a las administraciones tributarias del Estado miembro «de origen». Cabe esperar que con este acuerdo se reduzcan los costes de cumplimiento de las obligaciones fiscales para las empresas, se fomente la expansión transfronteriza de las pymes y se contribuya a garantizar unas condiciones de competencia equitativas para la participación de las pymes en el mercado interior.

¹⁴ Véase el artículo sobre Fiscalidad en la UE del nº 67 de la revista Zergak.

¹⁵ ST 12951/23 + ADD1-ADD5.

Tras un primer debate general sobre la propuesta de la Comisión durante la Presidencia española, la Presidencia belga examinó detenidamente el articulado de la propuesta¹⁶. Tras la primera lectura de la propuesta, la Presidencia húngara inició un debate técnico y de alto nivel sobre tres cuestiones generales de interés: en primer lugar, la Presidencia facilitó un debate sobre una posible vía de avance al introducir la posibilidad de reducir el ámbito de aplicación de la propuesta de la Comisión; en segundo lugar, la Presidencia instó a los Estados miembros a que examinaran sus cuestiones de principio con respecto a esta propuesta legislativa; y en tercer lugar, a la luz del objetivo común de la propuesta legislativa sobre el sistema de imposición en la sede, la Presidencia solicitó a los Estados miembros que expusieran sus puntos de vista sobre otras medidas posibles que pudieran contemplarse en apoyo de las pymes.

La sugerencia de reducir el ámbito de aplicación de la propuesta no fue aceptada por los Estados miembros, pues dicho enfoque no eliminaría las cuestiones fundamentales de principio que la propuesta legislativa plantea a los Estados miembros. Además, varios Estados miembros indicaron que esta reducción del ámbito de aplicación podría aumentar la preocupación por que las medidas propuestas no incitasen efectivamente a las pymes a expandirse a escala transfronteriza y no se alcanzasen los objetivos perseguidos por la presente propuesta.

El debate general sobre la propuesta de la Comisión demuestra que, si bien los Estados miembros apoyan plenamente el objetivo general de facilitar las actividades transfronterizas de las pymes, el apoyo a la propuesta legislativa sobre la imposición en la sede es muy escaso. Tras los debates en el Grupo «Cuestiones Fiscales» (Fiscalidad Directa y Alto Nivel), quedó constancia de que la propuesta de la Comisión de una Directiva del Consejo por la que se establece un sistema de imposición en la sede destinado a las microempresas y a las pequeñas y medianas empresas no recaba el apoyo de los Estados miembros por cuestiones de principio fundamentales que los Estados miembros alegan en relación con la propuesta legislativa.

En referencia a un debate general sobre otras medidas que pudieran contemplarse en apoyo de las pymes, se ha observado que existen formas de apoyar a las pymes con medidas distintas de las presentadas en la propuesta legislativa de la Comisión. En ese contexto, varios Estados miembros han indicado asimismo que es necesario un análisis más amplio de los factores, que podría arrojar más luz sobre las medidas que pueden adoptarse, entre las que se incluyen medidas de apoyo distintas de las medidas fiscales, de modo que las pymes puedan «expandirse y aprovechar el mercado al máximo¹⁷».

2.5. 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 relativa a las empresas en Europa: Marco para el impuesto sobre sociedades (BEFIT, por sus siglas en inglés)¹⁸, cuyo principal objetivo es desarrollar un marco común del impuesto sobre sociedades para las grandes multinacionales en la UE. Con la propuesta BEFIT, la Comisión retiró las propuestas relativas a una base imponible (consolidada) común del impuesto sobre sociedades (BICIS/BICCIS), que estaban sobre la mesa del Consejo desde 2016 y que se suspendieron debido a las negociaciones a escala mundial sobre la reforma basada en dos pilares (en el contexto del Marco sobre BEPS de la OCDE y el G20), iniciadas de manera paralela.

Tras la presentación de esta propuesta legislativa durante la Presidencia española, la Presidencia belga emprendió un análisis pormenorizado, en el transcurso del cual se mantuvo un debate más detallado

¹⁶ Véase el artículo sobre Fiscalidad en la UE del nº 67 de la revista Zergak.

¹⁷ «La decisión de Europa: orientaciones políticas para la próxima Comisión Europea 20242029» https://obcp.es/sites/default/files/2024-07/Political%20Guidelines%2020242029_ES.pdf, página 7.

¹⁸ ST 12965/23 + ADD1-ADD3.

sobre la mayoría de los primeros veinte artículos de la propuesta de la Comisión, principalmente sobre una posible mayor armonización de estos con las normas del segundo pilar. Los resultados de este trabajo se resumieron en el anterior artículo sobre Fiscalidad en la UE publicado en el nº 67 de Zergak.

Durante la Presidencia húngara ha proseguido el análisis de la propuesta de la Comisión, prestándose especial atención a las normas sobre amortización fiscal (artículos 19, 22-28 y 35), calendario y cuantificación (artículos 29 a 33), agregación y asignación de la base imponible agregada (capítulo III) y el sistema «de semáforo» (capítulo IV), así como una serie de disposiciones sobre administración y procedimientos (capítulo V).

Nótese que algunos Estados miembros acogerían con satisfacción un debate político sobre el BEFIT; sin embargo, se considera que será necesario proseguir previamente la reflexión y el trabajo técnico para determinar los siguientes pasos de estas negociaciones durante la próxima Presidencia. A este respecto, varios Estados miembros también han sugerido la posibilidad de dar prioridad a los debates sobre determinadas partes específicas de la propuesta, como forma de avanzar. Por lo tanto, podría proseguirse el análisis técnico de la propuesta de la Comisión con el objetivo de preparar un debate sobre las posibles medidas.

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 Empresas¹⁹) 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.

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» (COCG, por sus siglas en inglés), formado por

¹⁹ <https://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>

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 2024, el COCG, presidido por María José Garde, ha seguido cumpliendo su mandato de conformidad con el paquete de trabajo plurianual acordado y el programa de trabajo y las orientaciones del Consejo Ecofin de 2024, en particular de junio de 2024²⁰ y octubre de 2024²¹.

Las reuniones del COCG se celebraron los días 25 de septiembre y 20 de noviembre de 2024, y las reuniones del subgrupo se celebraron los días 5 de julio, 11 de septiembre y 8 de noviembre de 2024.

En la reunión del COCG del 25 de septiembre, la Sra. Bernadett Gubacsi (Hungría) y la Sra. Dorota Wiszniewska (Polonia) fueron nombradas vicepresidentas.

3.4. Procesos de revisión de Standstill y Rollback

A mediados de noviembre de 2023 se lanzó una convocatoria de notificaciones de suspensión y desmantelamiento de las nuevas medidas fiscales preferenciales promulgadas hasta finales de 2023, y los resultados se presentaron en la reunión del COCG del 7 de febrero de 2024.

Se notificaron los siguientes nuevos regímenes²²:

- Italia: crédito fiscal por inversiones en la Zona Económica Única para el año 2024 (IT025)
- Italia: crédito fiscal para la investigación y el desarrollo en el sector de la microelectrónica (IT026);
- Italia: deducción adicional del impuesto sobre la renta para fomentar un aumento de la base de empleo y de los contratos laborales indefinidos (IT027);
- Lituania: modificaciones del impuesto de sociedades para empresas que ejecutan proyectos a gran escala (LT010);
- Portugal: Régimen Fiscal para Incentivar la Capitalización de Empresas (PT019);
- Portugal: Zona Franca de Madeira – IV (PT020).

²⁰ 11465/24

²¹ 14269/24

²² Ver recopilación actualizada en el doc. 8602/8/20 REV 8

PROCESO DE REVISIÓN DEL STANDSTILL

El Grupo adoptó las siguientes decisiones:

-Régimen Fiscal de Portugal para Incentivar la Capitalización de Empresas (PT019): el COCG se mostró de acuerdo con el proyecto de descripción acordada de la medida²³ y también con que se evalúe la medida; el GO CG estuvo de acuerdo con la evaluación de que la medida debe considerarse no perjudicial²⁴.

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

PROCESO DE REVISIÓN DEL ROLLBACK

En cuanto a la notificación de retirada de la Ley de Promoción de las Inversiones de Croacia (HR019), el Grupo acordó en 2023 que el desmantelamiento sigue pendiente y que debe ampliarse a la Nueva Ley de Promoción de la Inversión (HR020)²⁵.

El Grupo tomó nota del análisis de la medida de desmantelamiento para eliminar las características potencialmente perjudiciales de la HR019 y la HR020. El Grupo acordó que la evaluación posterior del desmantelamiento de las medidas HR019 y HR020 debería esperar a la revisión final del Foro de Prácticas Fiscales Nocivas (FHTP) de la OCDE y a la adopción formal de la medida de desmantelamiento en Croacia.

3.5. Seguimiento de los efectos reales de las medidas individuales

En los últimos años, algunas de las medidas sujetas a control se han sometido a una supervisión anual. De acuerdo con la práctica anterior, se espera que los Estados miembros interesados comuniquen al Grupo los datos pertinentes (es decir, para el año 2022) a finales de junio. El Grupo ha examinado los efectos reales de las medidas pertinentes en el segundo semestre de 2024. Al mismo tiempo, y una vez que disponga de los datos pertinentes, el Grupo examinará también los efectos de las medidas restantes del ciclo de seguimiento de 2023, que no se trataron por falta de datos: la medida CY020 (Régimen chipriota de deducción de intereses teóricos) y el uso de las normas de puerto seguro en Chipre y Polonia.

El Grupo adoptó las siguientes decisiones:

1. El Grupo acordó que, por principio, el seguimiento de cualquier medida debería durar cinco ejercicios fiscales tras la adopción de la decisión de control, y que este periodo debería acortarse o prorrogarse únicamente caso por caso.
2. Programa de Cumplimiento Cooperativo de Italia (CCP) - resoluciones tácitas (IT CCP): el Grupo estuvo de acuerdo con la conclusión preliminar de que, para 2023, la medida de Italia IT CCP no parece haber afectado de manera significativa a la localización de empresas entre los Estados miembros, pero el seguimiento debe continuar²⁶.

²³ Ver ADD 1.

²⁴ Ver ADD 2.

²⁵ 15757/23

²⁶ Ver ADD 3.

3. Reducción Fiscal del Impuesto de Sociedades en Lituania para las inversiones en grandes proyectos (LT009): el Grupo está de acuerdo con la conclusión preliminar de que el régimen LT009 no parece haber afectado de manera significativa la localización de empresas entre los Estados miembros. El Grupo también acordó que el seguimiento debe continuar e incluir datos adicionales sobre el número de proyectos de inversión aprobados en el contexto del régimen preferencial, para que el Grupo pueda anticipar si cabe esperar algún beneficiario²⁷.
4. Régimen de Deducción de Intereses Nacionales de Polonia (PL011): el Grupo se mostró de acuerdo con la conclusión preliminar de que el régimen PL011 no parece haber afectado de forma manera significativa la localización de empresas entre los Estados miembros. El Grupo está de acuerdo en que el seguimiento continúe un año más²⁸.
5. Programa de Cumplimiento Cooperativo de Polonia para grandes contribuyentes (PL014): el Grupo está de acuerdo con la conclusión preliminar de que el PL014 no parece haber afectado la localización de empresas entre los Estados miembros de forma significativa. El Grupo acordó que el seguimiento debe continuar²⁹.
6. Reducción del Impuesto sobre la Renta para el mantenimiento o el aumento del capital propio (RO011) en Rumanía: el Grupo estuvo de acuerdo con la conclusión preliminar de que el régimen RO011 de Rumanía no parece haber afectado de manera significativa a la localización de empresas entre los Estados miembros, pero el Grupo deberá seguir estudiando sus efectos en el ejercicio de seguimiento del próximo año³⁰.

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 FISCALES

En sus conclusiones de 21 de junio de 2024³¹, el Consejo Ecofin acogió con satisfacción el efecto positivo del Código de Conducta y del trabajo del Grupo para reducir las prácticas fiscales perniciosas y la disminución de los regímenes fiscales preferenciales tanto a escala de la UE como a escala mundial. El Consejo valoró positivamente la revisión de la lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas en febrero de 2024 e invitó al Grupo a proseguir un diálogo eficaz con las jurisdicciones y al seguimiento, de modo que las jurisdicciones sigan cumpliendo sus respectivos compromisos y se ajusten a los criterios de inclusión en la lista de la UE de conformidad con los plazos acordados.

El Consejo tomó nota de los progresos realizados en tres jurisdicciones con respecto a la aplicación de la norma sobre el intercambio automático de información (AEOI) (criterio 1.1) y en dos jurisdicciones respecto de la norma de intercambio de información previa solicitud (EOIR) del criterio 1.2. El Consejo acogió con satisfacción las reformas de los regímenes fiscales y los progresos realizados por las jurisdicciones que han completado la reforma de su exención de las rentas de fuente extranjera (FSIE) dentro del plazo sugerido y el dialogo continuo con otras jurisdicciones que están reformando sus regímenes FSIE. El Consejo reconoció los avances logrados con las jurisdicciones que no aplican impuestos o que sólo lo hacen de forma nominal en el contexto del seguimiento de la aplicación de los requisitos de sustancia económica del criterio 2.2 y acogió con satisfacción los avances con las jurisdicciones pertinentes en relación con la implementación del estándar mínimo anti-BEPS de presentación de informes país por país (CbCR) bajo el criterio 3.2.

²⁷ Ver ADD 4.

²⁸ Ver ADD 5.

²⁹ Ver ADD 6.

³⁰ Ver ADD 7.

³¹ 11465/24

El Consejo reconoció el trabajo del Grupo sobre la evaluación pasada y futura de la aplicación por parte de los Estados miembros de medidas fiscales defensivas frente a jurisdicciones no cooperativas y aprobó las Orientaciones para el seguimiento de la aplicación de medidas fiscales defensivas y el cuestionario correspondiente que figura en el Anexo II del informe de junio de 2024. El Consejo pidió al Grupo que siga trabajando en este ejercicio de seguimiento, de conformidad con las orientaciones acordadas, e informe al Consejo sobre los nuevos avances en este ámbito.

El Consejo valoró positivamente los avances realizados en relación con el futuro criterio 1.4 sobre la información relativa a la titularidad real e instó al Grupo a proseguir los trabajos para incorporar la propiedad efectiva como cuarto criterio sobre transparencia fiscal.

El Consejo acogió con satisfacción el inicio de la selección de nuevas jurisdicciones en el ámbito de aplicación de la lista de la UE.

El COCG ha proseguido las interacciones y el diálogo con las jurisdicciones pertinentes para evaluar la evolución reciente 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 del 5 de julio y 11 de septiembre y se finalizó en la reunión del COCG del 25 de septiembre de 2024. La lista actualizada de jurisdicciones no cooperativas de la UE fue aprobada por el Consejo el 8 de octubre de 2024³² y se publicó en el Diario Oficial de la UE el 18 de octubre de 2024³³.

Hay 11 jurisdicciones en la lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas a efectos fiscales (Anexo I) tras la actualización: Samoa Americana, Anguila, Fiyi, Guam, Palaos, Panamá, Rusia, Samoa, Trinidad y Tobago, Islas Vírgenes de EE.UU. y Vanuatu.

Una jurisdicción (Antigua y Barbuda) fue retirada del Anexo I. Esta jurisdicción se incluyó en la lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas a efectos fiscales tras una evaluación negativa del Foro Global de la OCDE en relación con el intercambio de información previa solicitud.

A raíz de los cambios introducidos en la normativa aplicable en Antigua y Barbuda, el Foro Global le ha concedido una revisión suplementaria, que se llevará a cabo en un futuro próximo. A la espera del resultado de esta revisión, Antigua y Barbuda ha sido incluida en la sección correspondiente del Anexo II.

Dos jurisdicciones que han estado incluidas en la lista durante un largo periodo de tiempo, a saber, Fiyi y Palau, han dado pasos prometedores hacia el cumplimiento de los criterios de inclusión, lo que se ha reflejado en sus entradas en la lista.

También puede observarse una evolución positiva en la situación de los compromisos (Anexo II de las conclusiones pertinentes). Armenia y Malasia cumplieron sus compromisos en virtud del criterio 2.1 al modificar las características nocivas de sus regímenes, y fueron retiradas del Anexo II.

Turquía permanece en el Anexo II por lo que respecta al criterio 1.1 (intercambio automático de información), ya que aún no se ajusta plenamente a los compromisos según 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 y 20 de febrero de 2024. Se espera que Turquía comience el trabajo técnico sobre el intercambio efectivo de datos con todos los Estados miembros para cumplir las normas internacionales acordadas y cumpla plenamente los requisitos mencionados en las conclusiones del Consejo Ecofin antes mencionadas.

³² 14269/24

³³ DOUE C 2024/6322, 18.10.2024, páginas 1-4.

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

En octubre de 2024, la aplicación de un total de 10 compromisos³⁴ adoptados a alto nivel político por parte de 9 jurisdicciones³⁵ sigue siendo objeto de seguimiento por parte del Grupo. Dichos compromisos se recogen en el Anexo II de las conclusiones del Consejo:

Criterio	Número de jurisdicciones comprometidas
1.1	3
1.2	4
2.1	1
3.2	1

Los compromisos pendientes sobre el intercambio automático de información, el intercambio de información previa solicitud y la aplicación de las normas mínimas de la CbCR 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, una jurisdicción tiene pendiente la supresión de un régimen fiscal pernicioso en virtud del criterio 2.1.³⁶ Puede encontrarse una descripción detallada en la recopilación³⁷ de regímenes preferenciales y medidas examinadas por el COCG con arreglo a los criterios 2.1 y 2.2.

Diálogo político y procedimental

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

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

C. CUESTIONES DE DETECCIÓN Y ALCANCE**Criterio 1.2 (revisiones por pares realizadas por el Foro Global con respecto al estándar sobre Intercambio de Información previa solicitud - EOIR)**

A partir del 1 de enero de 2025, el Foro Global entrará en una nueva fase de supervisión de la aplicación de la norma internacional sobre EOIR. En consecuencia, el Foro Global ya ha acordado un nuevo marco para las futuras revisiones inter pares. El Grupo examinó los cambios en los procesos de revisión por pares del Foro Global para EOIR en junio y septiembre y acordó que el futuro seguimiento del criterio 1.2 de la lista de la UE sobre EOIR debería seguir siendo claro y coherente con el enfoque del Foro Global.

El Grupo seguirá evaluando el cumplimiento del criterio 1.2 en función de las calificaciones sobre EOIR emitidas por el Foro Global a las jurisdicciones. De acuerdo con la práctica actual, las calificaciones glo-

³⁴ Esta cifra suma el número de compromisos por jurisdicciones bajo cada criterio (ver tabla).

³⁵ Antigua y Barbuda, Belice, Islas Vírgenes Británicas, Costa Rica, Curaçao, Eswatini, Turquía y Vietnam.

³⁶ La "zona económica especial" de Eswatini.

³⁷ ST 6430/23.

bales positivas («En gran medida conforme» o «Conforme») seguirán siendo suficientes para cumplir el criterio 1.2. Las jurisdicciones que reciban una calificación global del Foro Mundial de «Parcialmente conforme» se les pedirá que subsanen las deficiencias detectadas y soliciten en un plazo de 18 meses una revisión en profundidad por parte del Foro Global para obtener una nueva calificación. Las jurisdicciones que se comprometan con el COCG a un alto nivel político a solicitar a tiempo una revisión en profundidad del Foro Global se incluirán en el Anexo II a la espera del resultado de la revisión en profundidad. Jurisdicciones calificadas como «No conformes» por el Foro Global seguirán incluyéndose automáticamente en el Anexo I.

Además de sus continuas evaluaciones periódicas basadas en las nuevas calificaciones globales publicadas por el Foro Global, el COCG se centrará también a partir de 2025 en las recomendaciones dirigidas a las jurisdicciones en los informes de seguimiento reforzado del nuevo marco, en los casos de persistente falta de progreso o de retroceso. El Grupo seguirá buscando un compromiso proactivo, de forma similar a la práctica actual, y animará a las jurisdicciones a adoptar las medidas necesarias para abordar los puntos de preocupación identificados por el Foro Global, de modo que puedan evitar una posible calificación negativa de la EOIR en una fase posterior. Las modalidades del compromiso con las jurisdicciones pertinentes serán afinadas por el Grupo en una fase posterior, es decir, después de que el Foro Global publique los primeros informes de seguimiento reforzado en otoño de 2025.

Nuevo criterio 1.4 sobre información sobre la titularidad real

En sus conclusiones de 21 de junio de 2024, el Consejo Ecofin valoró positivamente los avances relativos al futuro criterio 1.4 sobre la información relativa a la titularidad real y pidió al Grupo que prosiguiera los trabajos para incorporar la titularidad real como cuarto criterio sobre transparencia fiscal.

Criterio 2.1 Regímenes bajo monitoreo FHTP

En su reunión de los días 26 y 27 de octubre de 2023, el FHTP decidió mantener su conclusión de que las «Zonas económicas libres» de Armenia y las «Zonas económicas especiales» de Eswatini se encuentran en proceso de modificación/eliminación. Posteriormente, el FHTP, en su reunión de los días 14 y 15 de mayo de 2024 consideró que ambos regímenes no son perjudiciales, en su versión modificada, sujetos a la adopción de la legislación pertinente. Armenia adoptó la legislación definitiva en junio de 2024 y posteriormente fue retirada del Anexo II. Dado que Eswatini aún no ha adoptado la legislación definitiva, el compromiso aún no se ha retirado del Anexo II. Trinidad y Tobago ha sustituido su régimen fiscal pernicioso (Zonas Francas) por un nuevo régimen de Zonas Económicas Especiales. La inclusión de la jurisdicción en el Anexo I para el criterio 2.1 se mantiene sin cambios hasta que el FHTP llegue a una conclusión y el Grupo adopte una decisión.

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

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

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

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

El 19 de mayo de 2021, la COCG acordó enviar cartas a seis jurisdicciones de las cuales la COCG buscaría compromisos para derogar o modificar sus regímenes dañinos de FSIE. Cinco jurisdicciones respondieron y confirmaron su compromiso de abolir o modificar sus regímenes³⁸. Una jurisdicción no expresó el compromiso solicitado³⁹. Las tres jurisdicciones restantes⁴⁰ se consideraron conformes con los criterios de inclusión en la lista de la UE. Una jurisdicción⁴¹ reformó su régimen FSIE antes de finales de 2022, con efecto a partir del 1 de enero de 2023.

Durante los exámenes técnicos de las reformas del FSIE, fue necesario aclarar el lenguaje de la Guía sobre el FSIE en ciertos aspectos, en particular sobre el tratamiento fiscal de las ganancias de capital. Tras esta aclaración de la Guía sobre los regímenes FSIE en diciembre de 2022⁴², el Grupo decidió conceder a las dos jurisdicciones afectadas⁴³ tiempo adicional para modificar su legislación relativa al tratamiento fiscal de las ganancias de capital, es decir, para finales de 2023, con efecto a partir del 1 de enero de 2024.

En su reunión del 7 de febrero de 2024, la COCG acordó otorgar tiempo adicional a Malasia hasta el 31 de marzo de 2024 para completar la reforma de su régimen FSIE, considerando el progreso sustancial realizado por la jurisdicción. Malasia adoptó legislación primaria en diciembre de 2023 con efecto a partir del 1 de enero de 2024, introduciendo un impuesto sobre las ganancias de capital de fuente extranjera. Malasia adoptó en marzo de 2024 legislación secundaria y directrices que eximen del impuesto a las ganancias de capital de origen extranjero para entidades que cumplan requisitos de sustancia económica y el subgrupo las evaluó positivamente en su reunión del 24 de abril de 2024, sujeta a la adopción de dos modificaciones. La jurisdicción adoptó estas dos modificaciones el 26 de abril de 2024 de acuerdo con los requisitos del COCG. Desde que se completó la reforma del régimen FSIE, la referencia a Malasia se eliminó del Anexo II durante la actualización de la lista de la UE en octubre de 2024.

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

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

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

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

³⁸ Costa Rica, Hong Kong, Malasia, Qatar y Uruguay.

³⁹ Panamá.

⁴⁰ Maldivas, Nauru y Singapur.

⁴¹ Uruguay.

⁴² Doc. 14674/22.

⁴³ Hong Kong y Malasia.

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

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

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

En la reunión del 8 de noviembre de 2024, el subgrupo apoyó la propuesta de la Comisión de comunicar a tres jurisdicciones⁴⁵ la necesidad de abordar las recomendaciones blandas en las áreas afectadas, que serán revisadas por el COCG en el contexto del cuarto (2025) año de seguimiento.

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

En mayo de 2020, el Grupo evaluó cómo las diferentes jurisdicciones 2.2 tratan a las sociedades en su legislación sobre sustancia económica. Los resultados confirmaron que sólo cinco jurisdicciones 2.2 incluían todas las asociaciones relevantes en el alcance de su legislación sobre sustancia económica⁴⁶. El Grupo pidió a las jurisdicciones 2.2 en las que este no era el caso⁴⁷ que ampliaran el alcance de su legislación sobre sustancia económica a las asociaciones relevantes antes de junio de 2021, con efecto a partir del 1 de julio de 2021.

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

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

Los resultados del primer año de seguimiento revelaron que la mayoría de las jurisdicciones pertinentes todavía no estaban en condiciones de proporcionar datos concretos sobre la aplicación de los requisitos de sustancia económica a las asociaciones. En su reunión del 7 de febrero, el COCG acordó abordar únicamente recomendaciones suaves en las que se hayan identificado deficiencias⁴⁸. Se espera que el segundo año de seguimiento permita a los Estados miembros comprender y evaluar mejor la aplicación de los requisitos en este ámbito. Las conclusiones extraídas por el COCG se reflejarán en el contexto de la actualización de la lista de la UE en febrero de 2025.

Implementación del criterio 3.2

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

En octubre y noviembre de 2021, el Grupo del Código de Conducta discutió y acordó la evaluación de las jurisdicciones relevantes para el cumplimiento del criterio 3.2, con base en el Informe de Revisión por Pares de 2021 del Marco Inclusivo BEPS sobre CbCR y evaluaciones adicionales de las relaciones bi-

⁴⁵ Bahamas, Islas Vírgenes Británicas e Islas Caimán.

⁴⁶ Las Bahamas, Bahrein, la República de las Islas Marshall, las Islas Turcas y Caicos y los Emiratos Árabes Unidos.

⁴⁷ Anguila, Barbados, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Guernsey, Isla de Man y Jersey.

⁴⁸ Anguila, Bahamas, Barbados, Bermuda, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Guernsey, Jersey, Isla de Man e Islas Turcas y Caicos.

laterales 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.

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 UPE residentes de grupos de Entidades 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 de las jurisdicciones con una o más recomendaciones generales pendientes en el informe sobre el Marco Inclusivo de 2024 y una o más UPE residentes en 2022 o 2023. Se pedirá a las jurisdicciones de esta categoría que aún no hayan activado relaciones para intercambios CbCR con todos los Estados miembros de la UE que se comprometan a abordar también esta cuestión. Los compromisos serán registrados en el Anexo II en la actualización de la lista de la UE en octubre de 2025. Las deficiencias de-

berán subsanarse a tiempo para que queden reflejadas en el informe de revisión por pares del Marco Inclusivo de 2026 sobre CbCR.

Además, el COCG decidió empezar a supervisar anualmente, a partir de 2025, todas las jurisdicciones del Marco Inclusivo a las que el COCG aún no haya pedido compromisos sobre el criterio 3.2 debido a su no pertinencia o a su no participación en el proceso de revisión por pares en 2024 o en años anteriores, con el fin de comprobar si las exenciones concedidas anteriormente siguen estando justificadas.

Ámbito geográfico

En marzo de 2019, el Consejo Ecofin recordó “las extensiones del ámbito geográfico del ejercicio de selección de la UE a otras jurisdicciones acordadas en 2018⁴⁹”. Esta invitación se reiteró en febrero de 2020 con miras a “centrarse en las jurisdicciones más relevantes, teniendo en cuenta el trabajo acordado sobre el alcance geográfico ampliado identificado en 2018”.

El Grupo en sus reuniones del 1 de febrero, 26 de abril, 2 de junio, 3 de octubre y 22 de noviembre de 2023 mantuvo un intercambio de opiniones sobre una posible ampliación del ámbito geográfico de la lista de la UE y acordó incluir las siguientes jurisdicciones en el ámbito geográfico del ejercicio de inclusión en la lista de la UE: Brunei Darussalam, Kuwait y Nueva Zelanda. En diciembre de 2023, la Presidenta envió cartas a las jurisdicciones anunciando que había comenzado el proceso de selección para implementar los criterios de la lista de la UE. El 25 de septiembre de 2024, el Grupo consideró que Nueva Zelanda cumplía todos los criterios de la lista de la UE tras los debates técnicos celebrados en la reunión del 5 de julio y se envió a la jurisdicción, el 1 de octubre de 2024, una carta de garantía firmada por el Presidente. Mientras tanto, el proceso de selección de Brunei Darussalam y Kuwait sigue en curso.

Paralelamente, el COCG inició una reflexión sobre los indicadores de selección más adecuados para la futura modificación del ámbito geográfico de la lista de la UE durante las reuniones del 25 de septiembre de 2024, 8 de noviembre de 2024 y 20 de noviembre de 2024.

4. Impuesto sobre el valor añadido

4.1. El IVA en la era digital

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

- una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital⁵⁰;
- una propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que respecta a las disposiciones de cooperación administrativa en materia de IVA necesarias en la era digital⁵¹; y
- una propuesta de Reglamento de Ejecución del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a los requisitos de notificación aplicables a determinados regímenes del IVA⁵².

⁴⁹ ST 14364/21.

⁵⁰ ST 15841/22.

⁵¹ ST 15842/22.

⁵² ST 15843/22.

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

El Supervisor Europeo de Protección de Datos emitió su dictamen sobre el paquete de medidas el 3 de marzo de 2023⁵³. El Comité Económico y Social Europeo emitió su dictamen sobre el paquete de medidas el 27 de abril de 2023⁵⁴. El Parlamento Europeo aprobó su dictamen en su Pleno del 22 de noviembre de 2023⁵⁵.

La Comisión presentó su paquete de medidas en una reunión del Grupo durante la Presidencia checa, y la Presidencia sueca empezó a trabajar en él, también en los textos transaccionales sobre los tres aspectos de las propuestas, que fueron acogidos favorablemente por las delegaciones como una base sólida sobre la que seguir trabajando.

Con el fin de orientar los futuros trabajos sobre este expediente, el 16 de junio de 2023, el Consejo mantuvo un debate de orientación sobre las propuestas, preparado por el Grupo de Alto Nivel el 1 de junio de 2023. En el debate, los ministros acogieron favorablemente, en general, las grandes líneas de las propuestas de la Comisión y los avances realizados durante la Presidencia sueca. Muchos de los ministros también pidieron flexibilidad en lo que respecta a los marcos nacionales de notificación digital y a la solución para otorgar a las plataformas un papel más importante en la recaudación del IVA.

Durante la Presidencia española y la Presidencia belga se concluyeron los trabajos técnicos a partir de las orientaciones del Consejo. Durante la Presidencia belga, el Consejo estudió sendas propuestas transaccionales en las reuniones del Consejo Ecofin de mayo y de junio de 2024. Una delegación no estuvo en condiciones de aceptar los textos transaccionales de la Presidencia que se habían presentado para su aprobación, ya que tenía objeciones acerca de las partes de la propuesta relativas a la economía de plataformas.

En octubre de 2024, la Presidencia húngara presentó un nuevo texto transaccional que reducía aún más la carga administrativa asociada al uso de la posibilidad de eximir a las pymes del régimen de los sujetos pasivos considerados proveedores, establecía la posibilidad de retrasar temporalmente la entrada en vigor de la medida y posponía una serie de plazos de transposición de la parte del paquete relativa al registro único a efectos del IVA. El 5 de noviembre, el Consejo Ecofin alcanzó un acuerdo sobre esta propuesta transaccional, consistente en una orientación general sobre la Directiva modificativa, un acuerdo político sobre el Reglamento modificativo y un acuerdo político sobre el Reglamento de Ejecución modificativo. El Consejo decidió también volver a consultar al Parlamento Europeo sobre la Directiva.

⁵³ ST 7071/23.

⁵⁴ Dictamen del Comité Económico y Social Europeo, «El IVA en la era digital», ECO/606, <https://webapi2016.eesc.europa.eu/v1/documents/EESC-2022-06315-00-00-AC-TRA-ES.docx/content>

⁵⁵ Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 22 de noviembre de 2023, sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital, https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2023-0421_ES.pdf; Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 22 de noviembre de 2023, sobre la propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que respecta a las disposiciones de cooperación administrativa en materia de IVA necesarias en la era digital, https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2023-0422_ES.pdf

4.2. Normas del IVA aplicables a las ventas a distancia de bienes importados y al IVA sobre 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»⁵⁶. 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»)⁵⁷.

Uno de los objetivos de la reforma aduanera es hacer frente al aumento drástico de los volúmenes comerciales, impulsado en gran medida por el extraordinario crecimiento del comercio electrónico, que genera un número en constante aumento de pequeños paquetes de mercancías de escaso valor. A esas dificultades se añaden los casos de infravaloración y fraccionamiento deliberado de los envíos para mantener su valor por debajo de 150 EUR, con el fin de eludir los derechos de aduana. Por ello, las propuestas de reforma tienen como propósito eliminar la exención aduanera para las mercancías por un valor máximo de 150 EUR e introducir un nuevo sistema arancelario para los envíos de escaso valor con cuatro categorías.

En la actualidad, este máximo de 150 EUR existe también para la aplicación de la disposición relativa al régimen del sujeto pasivo considerado proveedor, así como al recurso a la ventanilla única para las importaciones (IOSS): su aplicación se limita a las ventas a distancia de bienes importados que no superen los 150 EUR. La propuesta sobre el IVA que figura en el paquete tiene por objeto eliminar este máximo también a efectos de la IOSS, con el fin de armonizar las normas aduaneras y de IVA relativas al comercio electrónico.

Además, al no haber apoyo a un recurso obligatorio a la IOSS en las negociaciones del paquete sobre el IVA en la era digital, se desarrolló una solución alternativa durante las Presidencias española y belga para incentivar el recurso a la IOSS, en particular haciendo que el proveedor o el sujeto pasivo considerado proveedor, esté sujeto al IVA a la importación en los Estados miembros de destino final de los bienes (lo que implica que los (considerados) proveedores tendrían que registrarse por separado en cada Estado miembro en el que operen si no utilizan la IOSS).

Debido a los estrechos vínculos entre esta solución de incentívación y la reforma del código aduanero de la Unión, se decidió debatir las disposiciones pertinentes en el contexto de la propuesta sobre el IVA en la reforma aduanera. En cuatro reuniones del Grupo «Cuestiones Fiscales», la Presidencia húngara siguió perfeccionando la solución, con la inclusión de medidas para garantizar en mayor medida el pago del IVA a la importación y una medida alternativa que permitiría a los Estados miembros, en casos excepcionales, permitir al cliente pagar el IVA a la importación, y debatió la supresión del umbral de 150 EUR para la IOSS.

Durante las negociaciones, se sugirió hacer extensiva la definición de «ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países» a las entregas procedentes de depósitos aduaneros, con el fin de situar al mismo nivel —en lo que respecta a la posibilidad de utilizar la IOSS a efectos del IVA— las entregas que llegan en paquetes sueltos y las que llegan a granel a depósitos aduaneros para la venta a los consumidores. Dados los posibles beneficios que esta sugerencia podría suponer para el

⁵⁶ ST 9622/23.

⁵⁷ ST 9638/23.

control aduanero, la Presidencia húngara la incluyó en su texto transaccional del proyecto de Directiva sobre ventas a distancia de bienes importados y liquidación del IVA sobre las importaciones.

Se avanzó significativamente en todos los aspectos de la propuesta y en la reunión del Grupo de Alto Nivel del 27 de noviembre de 2024 se llegó a un acuerdo sobre el incentivo a la IOSS (la solución alternativa a la obligatoriedad de la IOSS) como vía para avanzar. Por otra parte, aun reconociendo la necesidad de seguir trabajando, se convino en que todas las delegaciones consideran que las disposiciones en cuestión, incluida la medida alternativa, constituyen una base sólida para seguir trabajando en las correspondientes disposiciones aduaneras.

En cuanto a la supresión del umbral de 150 EUR, las delegaciones manifestaron estar dispuestas a seguir estudiando esta posibilidad. Sin embargo, se insistió en que, antes de ampliar el ámbito de aplicación de la IOSS, debe mejorarse y evaluarse su solidez. Además, deben estudiarse más vías para impedir el fraude fiscal. Algunos Estados miembros destacaron la necesidad de revisar el marco reglamentario vigente para garantizar que la IOSS funcione de manera eficiente y efectiva. En cuanto a la ampliación de la aplicación de la IOSS a las mercancías suministradas desde depósitos aduaneros, los Estados miembros convinieron en que esta propuesta precisa un examen más detenido. En general, las delegaciones convinieron en que, de acordarse, estas medidas podrían empezar a aplicarse a la luz de los avances en las negociaciones sobre la reforma del Código Aduanero de la Unión.

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 Comité Económico y Social Europeo emitió su dictamen sobre las propuestas el 18 de septiembre de 2024⁵⁸. El Parlamento Europeo aprobó su dictamen en su Pleno del 14 de noviembre de 2024⁵⁹.

Ambas propuestas fueron examinadas en cuatro reuniones del Grupo «Cuestiones Fiscales». Se hizo una serie de modificaciones de la propuesta, en particular para limitar el ámbito de aplicación del uso obligatorio del certificado de exención del IVA en formato digital a las situaciones en las que intervienen dos Estados miembros y la exención no se concede mediante devolución, y para incluir algunos elementos clave del futuro certificado electrónico. Además, se retrasó el inicio de la fase de transición y se acortó el período transitorio.

⁵⁸ Dictamen del Comité Económico y Social Europeo, «El certificado de exención del impuesto sobre el valor añadido en formato digital», ECO/653, <https://webapi2016.eesc.europa.eu/v1/documents/EESC-2024-03143-00-00-AC-TRAES.docx/content>.

⁵⁹ Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 14 de noviembre de 2024, sobre la 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, https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-10-2024-0032_ES.pdf;

Sobre esta base, el 10 de diciembre de 2024 la Presidencia húngara presentó al Consejo Ecofin unos textos transaccionales, y el Consejo alcanzó un acuerdo político sobre ambas propuestas.

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)⁶⁰ (en lo sucesivo, «propuesta de DFE»).

La propuesta de DFE forma parte del paquete de medidas «Objetivo 55»⁶¹, que tiene por finalidad posibilitar el cumplimiento de los ambiciosos objetivos de la UE: reducir las emisiones en al menos un 55 % para 2030, con respecto a los niveles de 1990, y lograr la neutralidad climática a más tardar en 2050. El paquete consta de un conjunto de propuestas 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 Energía⁶². El 6 de diciembre de 2022, el Consejo (Ecofin) mantuvo un debate de orientación⁶³ sobre dicha propuesta y proporcionó una orientación política sobre la manera de avanzar. En general, los ministros apoyaron el planteamiento más flexible de la Presidencia y pidieron que se hallaran soluciones a las cuestiones pendientes. Teniendo en cuenta las orientaciones políticas, ha proseguido el análisis técnico.

Partiendo de los avances realizados por las Presidencias anteriores, la Presidencia húngara prosiguió los trabajos de revisión de la Directiva sobre Fiscalidad de la Energía (DFE). El expediente se analizó en el Grupo «Cuestiones Fiscales» los días 12 de julio, 16 de septiembre, 23 de octubre y 14 de noviembre. Además, los días 26 de septiembre y 27 de noviembre se mantuvieron sendos cambios de impresiones en el Grupo de Alto Nivel. La Presidencia preparó textos transaccionales completos en varias ocasiones.

⁶⁰ ST 10872/21.

⁶¹ ST 10849/21.

⁶² ST 9874/22.

⁶³ ST 14736/22.

La Presidencia hizo importantes esfuerzos por conciliar las opiniones sobre una de las cuestiones más controvertidas: la fiscalidad de los productos utilizados en los sectores de la aviación y la navegación acuática. Tras varias sugerencias de redacción de las Presidencias anteriores con distintos niveles de ambición, la Presidencia húngara propuso un tipo impositivo mínimo cero durante veinte años y, a continuación, una exención fiscal para estos dos sectores, con una revisión en [2035]. Sin embargo, dado que tampoco se llegó a un acuerdo sobre estas propuestas, la Presidencia propuso mantener el texto de la DFE actualmente aplicable a la aviación y la navegación acuática y añadir una cláusula de revisión en [2035].

Además, la Presidencia animó a las delegaciones a examinar otras cuestiones pendientes, con especial atención a las siguientes: aclaración de las cuestiones de transposición relacionadas con el cuadro de conversión de los valores caloríficos netos (anexo II) y cuestiones relativas a las ayudas estatales, que afectan también a la DG COMP de la Comisión; «freno de emergencia» en caso de aumento excepcional de los precios de la energía; períodos transitorios en el caso del gas natural, el GLP, la cogeneración y los hogares; posibilidad de acuerdos bilaterales o multilaterales en el caso de la circulación de aceites lubricantes en paquetes; imposición basada en los componentes; inclusión de la cuestión de las devoluciones; tiempo suficiente para la transposición.

Con el texto transaccional más reciente, la Presidencia consideró que había hecho todo lo posible para cerrar las pocas cuestiones pendientes. La Presidencia admite que todavía hay algunos temas sobre los que no todas las delegaciones están de acuerdo, pero cree que el texto transaccional contiene las soluciones que puede aceptar la mayoría de ellas. La Presidencia opina que realizar más cambios a petición de algunas delegaciones habría conllevado un menor apoyo por parte de otras. La Presidencia considera que la fórmula transaccional alcanzada hasta la fecha representa un equilibrio adecuado entre los objetivos ecológicos y la consideración de las especificidades de los Estados miembros.

La Presidencia sugirió por ello el siguiente planteamiento para avanzar:

- 1) dado que la cuestión de la fiscalidad de la aviación y la navegación acuática parece bloquear el acuerdo sobre la totalidad de la Directiva, la Presidencia sugiere dejar sin cambios por el momento las disposiciones correspondientes de la DFE actualmente en vigor y volver al debate sobre la viabilidad de la imposición de estos sectores en 2035;
- 2) por lo que se refiere al acuerdo transaccional alcanzado hasta la fecha sobre el conjunto de la Directiva, la Presidencia recomendó considerarlo como un paquete que representa un delicado equilibrio entre las distintas opiniones y debatir, y en su caso aceptar, su contenido a nivel político y, en el futuro, tratar únicamente el control jurídico y las cuestiones técnicas.

En la reunión de los agregados del 14 de noviembre de 2024, la mayoría de las delegaciones acogió con satisfacción la idea de obtener orientación política del Consejo Ecofin. En los sectores de la aviación y la navegación acuática, con ánimo de compromiso, la mayoría de las delegaciones podría estar de acuerdo, con carácter preliminar, en mantener sin cambios la DFE actualmente vigente, pero prever una cláusula de revisión en 2035. Algunas delegaciones preferirían que se incluyera el concepto de aeronave con diecinueve o menos asientos. La mayoría de las delegaciones opinó que el acuerdo transaccional alcanzado hasta la fecha sobre la Directiva en su conjunto representa un delicado equilibrio entre las distintas opiniones, teniendo en cuenta varios aspectos, como los objetivos ecológicos, las especificidades de los Estados miembros, la competitividad y el mercado interior. Algunas delegaciones siguen llamando la atención sobre determinados puntos que deberían seguir debatiéndose.

El debate del Consejo Ecofin de diciembre se preparó en el Grupo de Alto Nivel del 27 de noviembre de 2024.

El 10 de diciembre, en el Consejo Ecofin, los ministros mantuvieron un debate de orientación y proporcionaron orientaciones políticas.

En una nota de la Presidencia húngara se lee: “Dado que no se ha podido alcanzar un apoyo unánime de las delegaciones sobre la fiscalidad de los productos energéticos y la electricidad”, y como “existe el riesgo de que esta cuestión bloquee la adopción de toda la Directiva”, la Presidencia sugiere mantener por el momento las disposiciones de la Directiva sobre fiscalidad de la energía actualmente aplicable y volver a la cuestión a más tardar en 2035.

Otra nota separada de la presidencia húngara dice que la medida significaría que se aplicarían las reglas existentes que permitirían a los países de la UE aplicar tasas cero al combustible.

“Incluso si los productos energéticos utilizados en los sectores de la aviación y la navegación marítima no estuvieran gravados durante un período determinado, la Presidencia considera que la Directiva revisada que se está negociando actualmente todavía representa un progreso significativo en comparación con la Directiva actualmente aplicable”, se lee.

En el borrador anterior de la Directiva desarrollado por los húngaros el mes anterior se eliminaron los impuestos propuestos sobre el transporte marítimo y los vuelos comerciales, con el fin de intentar generar consenso para las reformas.

6. Cooperación administrativa

6.1. Directiva por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DCA 9)

El 28 de octubre de 2024, la Comisión emitió una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad («DCA 9»)⁶⁴.

La propuesta desarrolla el artículo 44 de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo (la «Directiva del Segundo Pilar»), que estipula que la primera notificación sobre la declaración informativa sobre el impuesto complementario de grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud deberá tener lugar a más tardar el 30 de junio de 2026.

Tras la presentación de la propuesta y un primer cambio de impresiones en la reunión del Grupo «Cuestiones Fiscales» del 13 de noviembre, será necesario proseguir los trabajos técnicos para hacer avanzar rápidamente las negociaciones sobre esta propuesta prioritaria.

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

La Presidencia húngara informó con regularidad al Grupo «Cuestiones Fiscales» del transcurso de los trabajos sobre la aplicación de las normas de protección de datos personales (en particular, el RGPD) al intercambio automático de información con países y territorios no pertenecientes a la UE. Dichos trabajos se apoyaron en los debates sobre estas cuestiones que tuvieron lugar durante anteriores Presidencias⁶⁵.

⁶⁴ ST 15004/24 + ADD 1.

⁶⁵ Véase el artículo sobre Fiscalidad en la UE del nº 67 de la revista Zergak.

Si bien estas cuestiones son competencia de los Estados miembros, en esta fase se considera útil seguir trabajando de forma coordinada en este ámbito. Por lo tanto, se prevé que estas cuestiones se examinen periódicamente en el Grupo «Cuestiones Fiscales», según sea necesario.

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

Tras los respectivos debates mantenidos en el Grupo «Cuestiones Fiscales» (Alto Nivel), iniciados en 2023⁶⁶, el 17 de enero de 2024, la Comisión presentó al Consejo una Recomendación de Decisión del Consejo por la que se autoriza a la Comisión a entablar negociaciones para la modificación de los cinco acuerdos relativos al intercambio automático de información sobre cuentas financieras para mejorar el cumplimiento fiscal internacional entre la Unión Europea y, respectivamente, la Confederación Suiza, el Principado de Liechtenstein, el Principado de Andorra, el Principado de Mónaco y la República de San Marino⁶⁷.

Las negociaciones previstas para la modificación de estos cinco acuerdos tienen los siguientes objetivos:

- a) garantizar que, a partir del 1 de enero de 2026, el intercambio automático de información sobre cuentas financieras entre los Estados miembros de la UE y los cinco países no pertenecientes a la UE, en el marco de los cinco acuerdos respectivos de la UE, se ajuste al Estándar Común de Comunicación de Información (ECCI) actualizado, elaborado por la OCDE, y siga desarrollándose de conformidad con dicho estándar; la aplicación del ECCI actualizado en la UE se ha incluido en la Directiva 2023/2226 (DCA 8);
- b) actualizar las referencias jurídicas a la Directiva 95/46/CE mediante referencias al Reglamento (UE) 2016/679 (RGPD), cuando proceda.

El 21 de mayo de 2024, el Consejo adoptó la Decisión del Consejo por la que se autoriza la apertura de negociaciones para la modificación de los acuerdos relativos al intercambio automático de información sobre cuentas financieras para mejorar el cumplimiento fiscal internacional entre la Unión Europea y la Confederación Suiza, el Principado de Liechtenstein, el Principado de Andorra, el Principado de Mónaco y la República de San Marino, respectivamente⁶⁸, y alcanzó un acuerdo sobre las directrices de negociación⁶⁹.

En las reuniones del Grupo de Alto Nivel de los días 26 de septiembre y 24 de octubre de 2024, la Comisión informó sobre los progresos realizados en las negociaciones sobre la modificación de los acuerdos con Suiza, Liechtenstein, San Marino, Mónaco y Andorra.

6.4. Acuerdo entre la Unión Europea y el Reino de Noruega en materia de cooperación administrativa, lucha contra el fraude y cobro de créditos en el ámbito del IVA

En octubre de 2023, la Comisión informó a las delegaciones sobre las negociaciones en curso con las autoridades de Noruega para modificar el Acuerdo en materia de cooperación administrativa, lucha contra el fraude y cobro de créditos en el ámbito del IVA, y las consultó acerca de la relación con los proyectos de modificaciones del Acuerdo.

⁶⁶ ST 16411/23, pp. 17-18.

⁶⁷ ST 5598/24 + ADD 1.

⁶⁸ ST 9543/24, ST 9245/24.

⁶⁹ ST 9245/24 ADD1.

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

El 24 de noviembre de 2023, la Comisión presentó sus propuestas. Después de que las delegaciones no formularan objeciones mediante consulta escrita, la Decisión del Consejo relativa a la firma del Acuerdo fue adoptada por el Consejo el 20 de febrero y publicada en el Diario Oficial el 28 de febrero de 2024.

El 10 de abril de 2024, el Parlamento Europeo emitió su dictamen sobre la celebración del Acuerdo, allanando el camino para la celebración del Acuerdo por el Consejo.

Dicho Acuerdo se firmó el 2 de octubre de 2024.

El 5 de noviembre de 2024, el Consejo adoptó la Decisión relativa a la celebración del Acuerdo.

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

El programa Fiscalis tiene como objetivo ayudar a las autoridades tributarias a mejorar el funcionamiento del mercado interior, promover la competitividad, luchar contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y la elusión fiscal y mejorar la recaudación de impuestos. Desde su comienzo, el programa contribuye al intercambio de las mejores prácticas entre los Estados miembros, a la creación de redes de expertos fiscales, como Eurofisc, y al fomento de la aplicación armonizada de la legislación tributaria de la UE, y ha logrado resultados tangibles por lo que respecta a la recaudación de impuestos. Estos resultados tan importantes han sido posibles gracias a la financiación con fondos de Fiscalis de la participación activa de los Estados miembros en sus actividades generales de colaboración, como los grupos de proyecto, los controles multilaterales y los talleres. Entre otras muchas actividades importantes, en octubre de 2024, una delegación informó al Grupo de Alto Nivel sobre un seminario organizado en el marco del programa Fiscalis, en el que varios Estados miembros invitaron a la Comisión a presentar una propuesta sobre los productos del tabaco.

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

El 30 de diciembre de 2022, la Asamblea General de las Naciones Unidas aprobó formalmente una Resolución sobre la promoción de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación (Resolución 77/244). En la Resolución, los miembros de las Naciones Unidas solicitaban al secretario general de las Naciones Unidas que preparase un informe (que debatió la Asamblea General en su 78.º período de sesiones en septiembre de 2023) en el que se analizaran todos los instrumentos jurídicos internacionales pertinentes, así como otros documentos y recomendaciones que traten de la cooperación internacional en cuestiones de tributación, teniendo plenamente en cuenta los mecanismos internacionales y multilaterales existentes. Con tal fin, en febrero de 2023 el secretario general puso en marcha una consulta pública.

El 8 de marzo de 2023, los Consejeros/Agregados Fiscales apoyaron la presentación de una contribución de la UE. A raíz de este apoyo, el 15 de marzo de 2023 el Grupo de Alto Nivel distribuyó y aprobó

un proyecto de contribución mediante procedimiento tácito informal. La contribución fue firmada posteriormente por la Presidencia del Grupo de Alto Nivel y presentada conjuntamente a la Secretaría de las Naciones Unidas por las delegaciones de la UE y de Suecia⁷⁰.

Durante el debate mantenido en el Grupo de Alto Nivel el 25 de abril de 2023, las delegaciones expresaron su apoyo a la coordinación por parte de los Estados miembros, según proceda, de posiciones sobre cooperación fiscal internacional para que sean remitidas a los foros de las Naciones Unidas, evitando al mismo tiempo la duplicación del trabajo. El Grupo de Alto Nivel seguirá pendiente de los acontecimientos.

El Informe del secretario general de las Naciones Unidas sobre la promoción de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación se publicó el 8 de agosto de 2023⁷¹. En él se analizan los mecanismos internacionales existentes en materia de cooperación fiscal internacional y se estudian diversas opciones para reforzarla, prestando especial atención a la inclusión.

En su reunión del 15 de septiembre de 2023, los Consejeros/Agregados Fiscales examinaron un proyecto de posición en nombre de la UE y de sus Estados miembros sobre la cooperación fiscal en las Naciones Unidas, que reflejaba las conclusiones del informe. La posición fue adoptada por el Consejo el 28 de septiembre de 2023⁷².

El 22 de noviembre de 2023, la Segunda Comisión de las Naciones Unidas adoptó, por mayoría de votos, un proyecto de Resolución revisado del Grupo Africano, titulado «Promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación» (A/C.2/78/L.18/Rev.1). La Resolución se decantó por la segunda opción del informe del secretario general de las Naciones Unidas, decidiendo, entre otras cosas, la creación de un comité intergubernamental especial de composición abierta dirigido por los Estados miembros y encargado de redactar los términos de referencia para una convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación».

En la reunión del Grupo de Alto Nivel del 23 de noviembre de 2023, la Presidencia y la Comisión informaron sobre los avances en las negociaciones, en la Segunda Comisión de la Asamblea General en su septuagésimo octavo período de sesiones. Tras la Recomendación de la Segunda Comisión de las Naciones Unidas, el 22 de diciembre de 2023, la Asamblea General de las Naciones Unidas aprobó por mayoría de votos la Resolución 78/230, titulada «Promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación».

En la reunión del Grupo «Cuestiones Fiscales» del 26 de enero de 2024, las delegaciones mantuvieron un primer cambio de impresiones acerca del papel de la UE y de sus Estados miembros [...] en los trabajos iniciados por la Resolución 78/230 de la Asamblea General de las Naciones Unidas titulada «Promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación».

En su reunión del 7 de febrero, la Presidencia belga informó al Grupo de Alto Nivel sobre el estado de los trabajos en las Naciones Unidas y las delegaciones debatieron una posible posición común (de la Unión y de sus Estados miembros), con miras a la labor futura del Comité Especial. En dicha reunión, las delegaciones convinieron en tres mensajes comunes como principios rectores generales para una participación constructiva durante la primera sesión organizativa celebrada en Nueva York del 20 al 22 de febrero.

⁷⁰ ST 7564/23.

⁷¹ <https://financing.desa.un.org/es/node/3962>

⁷² ST 12967/23.

A raíz de dicha sesión y de la solicitud de la presidencia del Comité Especial para que, a más tardar el 15 de marzo, se presentaran por escrito contribuciones sobre el proyecto de mandato, la Presidencia organizó una reunión de los agregados fiscales el 11 de marzo para debatir y establecer una estrategia en previsión de las próximas negociaciones. Sobre la base de las contribuciones enviadas por las delegaciones, la Presidencia elaboró un proyecto de texto introductorio en el que se esbozan principios y un conjunto de instrumentos con cuestiones que podrían orientar las contribuciones que se presentarán a la Secretaría de las Naciones Unidas. Posteriormente, varios Estados miembros utilizaron dicho texto introductorio en sus contribuciones escritas y algunos Estados miembros presentaron propuestas sobre cuestiones de fondo con miras a su posible inclusión en el proyecto de mandato.

En la reunión del Grupo de Alto Nivel del 26 de marzo de 2024, las delegaciones encargaron a los agregados fiscales que prosiguieran los debates sobre una posible posición común (de la UE y de sus Estados miembros) antes del primer período de sesiones sustantivo del Comité Especial celebrado en Nueva York del 26 de abril al 8 de mayo de 2024. 93. El 12 de abril de 2024, los agregados fiscales estudiaron un proyecto de posición en nombre de la Unión Europea y de sus Estados miembros válida para el primer período de sesiones sustantivo del Comité Especial (Nueva York, del 26 de abril al 8 de mayo de 2024), sobre la base de una propuesta de la Presidencia.

El 25 de abril de 2024, el Consejo adoptó la posición en nombre de la Unión Europea y de sus Estados miembros válida para el primer período de sesiones sustantivo del Comité Especial⁷³.

La posición acordada fue presentada por la Delegación de la UE ante las Naciones Unidas en nombre de la UE y de sus Estados miembros y por Bélgica, en calidad de Estado miembro que ejercía la Presidencia del Consejo, en nombre de los Estados miembros de la UE, el 26 de abril de 2024, durante la sesión de apertura del primer período de sesiones sustantivo del Comité Especial. Otros Estados miembros que participaron en el período de sesiones apoyaron la posición común y la completaron. Durante el período de sesiones, la Presidencia belga, la Delegación de la UE y los servicios de la Comisión cooperaron estrechamente para mantener regularmente reuniones de intercambio de información y coordinación a escala de la UE. También se permitió la participación virtual de las delegaciones desde las capitales y de los consejeros/agregados fiscales en Bruselas. La celebración de estas reuniones se alternó con la de las reuniones del grupo regional del Grupo de los Estados de Europa Occidental y otros Estados, tras las cuales todos los Estados miembros de la UE fueron informados acerca de los últimos debates. También tuvieron lugar actividades de sensibilización dirigidas a terceros países, así como reuniones con socios pertinentes como las organizaciones de la sociedad civil, como se debatió in situ.

El 11 de junio de 2024, se informó al Grupo de Alto Nivel acerca del resultado del Comité Especial y de la vía para avanzar en las negociaciones en las Naciones Unidas. La Presidencia belga informó al Consejo Ecofin de junio a este respecto.

El 3 de julio de 2024, los agregados fiscales estudiaron un proyecto de posición de la Unión Europea y de sus Estados miembros para el segundo período de sesiones sustantivo del Comité Especial.

El 16 de julio de 2024, el Consejo adoptó la posición de la Unión Europea y de sus Estados miembros para el segundo período de sesiones sustantivo del Comité Especial encargado de redactar los términos de referencia para una convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación (Nueva York, del 29 de julio al 16 de agosto de 2024)⁷⁴.

El 29 de julio, la posición aprobada fue presentada como declaración general en el Comité Especial por la Delegación de la UE ante las Naciones Unidas, en nombre de la UE y sus Estados miembros, y por la delegación húngara, como Estado miembro ejerciente de la Presidencia del Consejo, en nombre de los

⁷³ ST 9129/24 REV 1.

⁷⁴ ST 11959/24.

Estados miembros de la UE. La posición común sirvió de guía a la UE y a sus Estados miembros durante las negociaciones de todo el segundo período de sesiones del Comité Especial. La posición siguió desarrollándose durante las reuniones de coordinación in situ y quedó reflejada en las posteriores aportaciones escritas que los Estados miembros de la UE presentaron al Comité Especial y en la intervención de los Estados miembros de la UE en los debates del período de sesiones. La Presidencia húngara desempeñó un papel activo a lo largo de todo el proceso y continuó la práctica de cooperar estrechamente con la Delegación de la UE y los servicios de la Comisión mediante la celebración de reuniones periódicas de intercambio de información y coordinación de la UE, con la participación virtual de las delegaciones desde las capitales y los Consejeros/Agregados fiscales destinados en Bruselas.

El 16 de agosto, el Comité Especial adoptó el proyecto de términos de referencia para una convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación, en el que se esbozan sus principios, objetivos y contenido, incluidos los protocolos. Todos los Estados miembros de la UE se abstuvieron en la votación y explicaron su posición⁷⁵.

Tras su aprobación por el Comité Especial, el proyecto de términos de referencia y el informe sobre los resultados del segundo período de sesiones sustantivo del Comité Especial fueron remitidos a la Asamblea General de las Naciones Unidas para su examen durante su 79.º período de sesiones, en la Segunda Comisión (Asuntos Económicos y Financieros).

Con el fin de dar continuidad a la preparación de una posición común eficaz para el proceso de las Naciones Unidas en materia de cooperación tributaria, la Presidencia propuso un proyecto de posición común para el 79.º período de sesiones de la Asamblea General de las Naciones Unidas (AGNU 79). El proyecto de posición común se debatió en la reunión de los agregados fiscales del 19 de septiembre, y el texto se acordó en el Grupo de Alto Nivel el 26 de septiembre de 2024.

El 8 de octubre de 2024, el Consejo Ecofin aprobó la posición de la Unión Europea y sus Estados miembros sobre la promoción de la cooperación internacional en cuestiones de tributación para el 79.º período de sesiones de la Asamblea General de las Naciones Unidas⁷⁶.

El 27 de noviembre de 2024, el 79.º período de sesiones de la Asamblea General de las Naciones Unidas adoptó la Resolución «Promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación», para iniciar las negociaciones formales de una convención marco. Los Estados miembros de la UE se abstuvieron en la votación.

7.2. Agresión de Rusia a Ucrania

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

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

⁷⁵ ST 12786/24.

⁷⁶ ST 13895/24.

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

En la reunión del Grupo de Alto Nivel del 27 de noviembre de 2024, las delegaciones tomaron nota de la información facilitada por la Comisión sobre el trabajo de este subgrupo.

7.3. Evolución de la situación internacional

El Grupo de Alto Nivel fue informado periódicamente de las novedades internacionales de interés en el ámbito de la política fiscal. En particular, se informó periódicamente a las delegaciones sobre los trabajos en curso y la situación del Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20, así como acerca de los aspectos de la política fiscal que se trataron en las reuniones de los ministros de Economía y Hacienda y de los gobernadores de los bancos centrales del G20.

Las cuestiones relacionadas con la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras de los Estados Unidos (FATCA) se han venido poniendo en conocimiento de las delegaciones periódicamente en las reuniones del Grupo de Alto Nivel. Por lo que se refiere a la cuestión de los llamados «estadounidenses accidentales», a finales de 2022 la Administración Tributaria (IRS) estadounidense publicó un anuncio que suavizaba temporalmente las normas para que una entidad sea considerada no conforme debido a la falta de NIF para los ejercicios 2022, 2023 y 2024. En enero de 2023, este cambio se puso en conocimiento del Grupo de Alto Nivel. En abril de 2023, los miembros del Grupo de Alto Nivel subrayaron que era necesario hallar una solución permanente y más general para evitar que se trate a las instituciones financieras de la UE como no conformes debido a la falta de NIF en los casos en que las instituciones financieras no puedan obtener NIF. En julio de 2023, en el Grupo de Alto Nivel, las delegaciones sugirieron que se enviara a los Estados Unidos una carta en la que se instara a este país a ofrecer una solución más permanente y de mayor alcance lo antes posible. Por lo tanto, en septiembre de 2023, se envió una carta a los Estados Unidos en nombre del Grupo de Alto Nivel. En octubre de 2024, la Presidencia húngara informó al Grupo de Alto Nivel de su intención de celebrar una reunión con el Tesoro de los Estados Unidos. A finales de octubre de 2024, el Servicio de Recaudación Interna de los EE. UU. publicó un anuncio por el que se ampliaba la exención temporal a los años 2025, 2026 y 2027. Sin embargo, esto no es una solución permanente y tiene un alcance limitado. En noviembre de 2024, la Presidencia mantuvo un debate informal con el Tesoro de los Estados Unidos, hecho que se puso en conocimiento del Grupo de Alto Nivel.

7.4. Aspectos fiscales del informe Draghi

La competitividad desde el punto de vista de la fiscalidad se trató en la reunión informal del Grupo de Alto Nivel celebrada en Budapest los días 18 y 19 de julio de 2024, en la que uno de los temas debatidos fue «Retos que plantea la fiscalidad de las empresas para la competitividad desde una perspectiva mundial», con la participación de Manal Corwin (directora del Centro de Política y Administración Tributarias de la OCDE). Durante este debate, las delegaciones estudiaron posibles formas de impulsar la competitividad de las empresas de la UE y subrayaron que la política fiscal puede desempeñar un papel en la competitividad y en la configuración del entorno de inversión.

El 9 de septiembre de 2024, Mario Draghi presentó el informe sobre el futuro de la competitividad europea, que se debatió en varias formaciones del Consejo, dado que la competitividad es uno de los temas prioritarios de la Presidencia húngara. El 5 de noviembre de 2024, en el Consejo Ecofin, los ministros mantuvieron un debate informal durante un desayuno sobre los aspectos fiscales de este informe. Explicaron cómo la fiscalidad podría contribuir a aumentar la competitividad a escala de la UE, también a la luz de las recomendaciones contenidas en el informe de Draghi.

Los ministros señalaron que, aunque la fiscalidad no es el tema central del informe, puede desempeñar un papel de cierta importancia en el aumento de la competitividad a escala de la UE. Sin embargo, el efecto de las recomendaciones de Draghi relacionadas con la fiscalidad debe analizarse cuidadosamente antes de decidir sobre su posible aplicación. Además, las medidas relacionadas con la fiscalidad deben abordarse conjuntamente con las medidas adoptadas en otros ámbitos políticos.

La ordenación y la simplificación se distinguieron como los principales aspectos que permiten que la fiscalidad contribuya más a la competitividad. En particular, se sugirió que la legislación de la UE en el ámbito de la fiscalidad podría reformarse con el objetivo de reducir la carga administrativa creada tanto para las empresas como para las autoridades tributarias, conservando al mismo tiempo la eficacia de las medidas para impedir el fraude fiscal y la planificación fiscal abusiva. Algunos ministros destacaron que el funcionamiento del mercado interior es esencial para la competitividad y señalaron que valdría la pena seguir analizando cómo eliminar los obstáculos fiscales a las empresas y las inversiones transfronterizas.

Algunos ministros reflexionaron sobre los incentivos fiscales que podrían apoyar la innovación, la investigación y desarrollo y la digitalización.

Se mencionó que habría que controlar los precios de la energía. La fiscalidad de la energía puede desempeñar un papel en ello, pero habría que concentrarse más bien en las reformas en ámbitos no tributarios. En este contexto, algunos ministros instaron a que se llegue rápidamente a un acuerdo sobre la reforma de la Directiva sobre Fiscalidad de la Energía, lo que daría una señal clara sobre la transición ecológica.

La recomendación de Draghi de ampliar la votación por mayoría cualificada al ámbito fiscal suscitó la desaprobación de un gran número de ministros, que abogaron por mantener la votación por unanimidad en el ámbito de la fiscalidad.

El 8 de noviembre de 2024, en el Consejo Europeo informal de Budapest, los dirigentes abordaron la cuestión de la competitividad desde una perspectiva horizontal.

7.5. Fiscalidad en ámbitos ajenos a la fiscalidad

El 19 de noviembre de 2013, el Grupo de Alto Nivel acordó que las disposiciones fiscales de expedientes no fiscales que supusieran cambios en la legislación o las prácticas administrativas de los Estados miembros en materia fiscal o que tuvieran otro tipo de consecuencias sobre la fiscalidad se tratasen en el marco de un «mecanismo de alerta informal». El criterio sistemático consistente en informar de tales casos a los expertos fiscales, con el respaldo de la Secretaría General, ha permitido que los Estados miembros sigan siendo advertidos oportunamente de estas cuestiones, y también de las negociaciones de acuerdos entre la UE y terceros países. El Grupo de Alto Nivel tomó nota de la información más reciente a este respecto.

7.6. Comité Internacional de Resolución de Litigios Fiscales

En la reunión del Grupo de Alto Nivel del 24 de octubre de 2024, los Estados miembros recibieron información actualizada sobre las negociaciones de un Convenio relativo a la creación de un Comité de Resolución de Litigios Fiscales Internacionales.

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

25 julio 2024

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 decidió incoar un procedimiento de infracción enviando una carta de emplazamiento a los Países Bajos [INFR(2024)4017] por no haber ampliado el régimen neerlandés de reducción de la exacción fiscal a los fondos de inversión extranjeros, que son comparables a los fondos de inversión nacionales.

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, en compensación del impuesto pagado por la empresa neerlandesa que distribuye los dividendos. 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 dividendos pagado por las sociedades neerlandesas en relación con los dividendos que distribuyen y que los fondos de inversión extranjeros redistribuyen posteriormente a sus propios inversores. Por tanto, el régimen neerlandés de reducción de la exacción fiscal hace menos atractivo para los fondos de inversión extranjeros prestar sus servicios a inversores neerlandeses e invertir en acciones de empresas residentes en los Países Bajos.

Por consiguiente, la Comisión considera que el régimen restringe la libre circulación de capitales, lo cual está prohibido, en principio, por el artículo 63 del TFUE y el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, ya que el régimen neerlandés crea una diferencia de trato en detrimento de los fondos de inversión de otros Estados miembros de la UE y Estados del EEE. Por tanto, la Comisión envió una carta de emplazamiento a los Países Bajos, que disponían de dos meses para responder a ella y subsanar las deficiencias señaladas por la Comisión. De no recibirse una respuesta satisfactoria, la Comisión podría optar por emitir un dictamen motivado.

3 octubre 2024

LA COMISIÓN INSTA A HUNGRÍA A ABOLIR SU RÉGIMEN DE IMPUESTOS AL COMERCIO MINORISTA PARA CUMPLIR CON EL DERECHO DE ESTABLECIMIENTO

La Comisión Europea decidió incoar un procedimiento de infracción enviando una carta de emplazamiento a Hungría [INFR(2024)4022] por no poner su régimen de impuestos al comercio minorista en consonancia con el derecho de establecimiento consagrado en los artículos 49 y 54 del TFUE.

Debido a la configuración actual del régimen fiscal aplicable al comercio minorista, las empresas minoristas bajo control extranjero que operan en Hungría como empresas integradas o empresas vinculadas están sujetas a unos tipos impositivos elevados y muy progresivos sobre su volumen de negocios. Los minoristas nacionales de tamaño comparable que operan en el mercado húngaro con sus marcas y logotipos respectivos a través de sistemas de franquicia no están sujetos a los mismos tipos tan elevados porque su volumen de negocios no está consolidado a efectos fiscales. En particular, el régimen impide a las empresas minoristas bajo control extranjero reestructurar sus operaciones comerciales como las de empresas minoristas nacionales comparables.

Por tanto, el régimen fiscal aplicable al comercio minorista constituye una restricción a la libertad de establecimiento. Según las recomendaciones específicas por país (REP) de 2023 y 2024 dirigidas a Hun-

gría, este impuesto grava de forma desproporcionada a las grandes empresas extranjeras, al igual que otros impuestos sectoriales específicos que se han introducido en los últimos años y que afectan al mercado interior.

Hungría se comprometió a eliminar gradualmente el impuesto extraordinario al comercio minorista, que se había introducido en 2022 para aumentar la contribución del sector minorista a las finanzas públicas, como parte de su Plan de Recuperación y Resiliencia (PRR) refrendado por el Consejo el 15 de diciembre de 2022. A pesar de su compromiso político inequívoco en su PRR, Hungría no ha eliminado este impuesto extraordinario en el sector minorista. Por el contrario, Hungría ha prorrogado sistemáticamente esta medida fiscal sin indicar, hasta la fecha, un calendario claro de expiración y, con el tiempo, ha aumentado los tipos impositivos más elevados aplicables en el marco del régimen de impuestos al comercio minorista.

Por tanto, la Comisión envía una carta de emplazamiento a Hungría, que dispone ahora de dos meses para responder a ella y abordar los asuntos que ha planteado la Comisión. De no recibirse una respuesta satisfactoria, la Comisión podrá optar por emitir un dictamen motivado.

3 octubre 2024

LA COMISIÓN INSTA A MALTA A QUE PRESTE ASISTENCIA EFECTIVA PARA EL COBRO DE LOS CRÉDITOS DE OTROS ESTADOS MIEMBROS.

La Comisión Europea decidió incoar un procedimiento de infracción mediante el envío de una carta de emplazamiento a Malta [INFR(2024)2204] por no prestar una asistencia efectiva para el cobro de los créditos de otros Estados miembros correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

La legislación maltesa no considera que un crédito procedente de otro Estado miembro sea un crédito ejecutivo. En esta legislación, es preciso que los órganos jurisdiccionales nacionales reconozcan este crédito antes de que puedan adoptarse medidas de ejecución. Este requisito contraviene el artículo 12, apartado 1, de la Directiva 2010/24/UE sobre la asistencia mutua en materia de cobro, que confiere competencias ejecutivas al instrumento de ejecución e impide que los Estados miembros lo supediten al reconocimiento previo a nivel nacional. Además, Malta no ha aplicado correctamente la Directiva sobre la asistencia mutua en materia de cobro ni ha prestado la asistencia en cuestión.

Por consiguiente, la Comisión va a enviar una carta de emplazamiento a Malta, que dispone ahora de dos meses para responder y subsanar las deficiencias que ha señalado la Comisión. De no recibirse una respuesta satisfactoria, la Comisión podrá optar por emitir un dictamen motivado.

8.3. Dictámenes motivados

3 octubre 2024

LA COMISIÓN EUROPEA INSTA A ALEMANIA A ADAPTAR AL DERECHO DE LA UNIÓN SUS NORMAS SOBRE LOS BENEFICIOS FISCALES VINCULADOS A LOS CONTRATOS VOLUNTARIOS DE AHORRO-PENSIÓN (RIESTER RENTE).

La Comisión Europea decidió ayer enviar un dictamen motivado a Alemania [INFR(2022)4014] por no haber adaptado al Derecho de la Unión las normas sobre los beneficios fiscales vinculados a los contratos voluntarios de ahorro-pensión (Riester Rente).

Las normas vigentes deniegan a los residentes alemanes que trabajan en otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE) una bonificación de ahorro-pensión y una desgravación fiscal especial para los contratos de ahorro-pensión celebrados después del 1 de enero de 2010. Para poder

beneficiarse de estas ventajas actualmente, el interesado debe estar sujeto al plan de pensiones reglamentario alemán.

En general, es obligatorio que un trabajador por cuenta ajena esté afiliado al sistema de seguridad social de un único Estado miembro, que es, en principio, el Estado de empleo. Por tanto, una persona que resida en Alemania, pero trabaje en otro Estado miembro de la UE o del EEE está sujeta a la legislación en materia de seguridad social del Estado miembro en el que trabaja y no puede optar por cotizar al plan de pensiones reglamentario alemán. No obstante, un trabajador tal puede decidir participar en un plan de pensiones voluntario en Alemania mediante la celebración voluntaria de un contrato de ahorro para pensiones. Sin embargo, este trabajador, que de otro modo tributa en Alemania por sus ingresos laborales en el extranjero, quedará excluido de los beneficios fiscales mencionados previamente de este contrato concreto.

Así pues, la legislación alemana en este ámbito constituye una restricción a la libre circulación de los trabajadores, que garantizan el artículo 45 del TFUE y el artículo 28 del Acuerdo EEE. Por consiguiente, la Comisión ha decidido enviar un dictamen motivado a Alemania, que dispone ahora de dos meses para responder a él y adoptar las medidas necesarias. De no hacerlo, la Comisión podrá optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

8.4. Remisiones al Tribunal de Justicia

25 julio 2024

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

La Comisión Europea decidió llevar a Bélgica [INFR(2015)4212] ante el TJUE por haber mantenido unas condiciones discriminatorias para aplicar la exención fiscal de la remuneración recibida de los depósitos de ahorro.

La Comisión considera que el régimen belga de exención fiscal aplicable a los rendimientos de depósitos de ahorro impone condiciones discriminatorias de acceso al mercado bancario belga a los prestadores de servicios establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y, por lo tanto, es contrario a la libre prestación de servicios (artículo 56 del TFUE y artículo 36 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo).

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea confirmó la vulneración de la citada libertad por el Derecho belga el 8 de junio de 2017 y el 27 de marzo de 2023 tras los procedimientos prejudiciales. La Comisión envió un dictamen motivado a Bélgica en julio de 2023. La Comisión considera que, hasta la fecha, los esfuerzos de las autoridades han sido insuficientes y, en consecuencia, lleva a Bélgica ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

3 octubre 2024

LA COMISIÓN HA DECIDIDO LLEVAR A CHIPRE, ESPAÑA, POLONIA Y PORTUGAL ANTE EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA POR NO HABER NOTIFICADO LAS MEDIDAS DE INCORPORACIÓN AL DERECHO NACIONAL DE LA DIRECTIVA (UE) 2022/2523 DEL CONSEJO («DIRECTIVA SOBRE EL PILAR DOS»)

La Comisión Europea decidió llevar a Chipre [INFR(2024)0020], España [INFR(2024)0049], Polonia [INFR(2024)0113] y Portugal [INFR(2024)0119] ante el TJUE por no haber notificado medidas de transposición al Derecho nacional de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión («Directiva sobre el Pilar Dos»).

La transposición de la Directiva resulta fundamental para la aplicación efectiva en la Unión Europea del Pilar Dos, el componente de imposición mínima de la reforma de la fiscalidad internacional del G20 y la OCDE. El Pilar Dos limitará la competición a la baja en cuanto a los tipos del impuesto sobre sociedades. Las ganancias de los grandes grupos o empresas multinacionales y nacionales cuyo volumen de negocios anual agregado sea de al menos 750 millones EUR estarán sujetas a un tipo impositivo efectivo que no podrá ser inferior al 15 %.

La Comisión considera prioritaria la aplicación de las normas del Pilar Dos, ya que contribuirá a reducir el riesgo de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y garantizará que los grupos multinacionales de mayor tamaño paguen el impuesto sobre sociedades al tipo mínimo global acordado. Todos los Estados miembros de la UE estaban obligados a poner en vigor las disposiciones legales necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la Directiva sobre el Pilar Dos a más tardar el 31 de diciembre de 2023, y a comunicar inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones. Tales disposiciones debían aplicarse con respecto a los ejercicios fiscales a partir del 31 de diciembre de 2023.

Hasta la fecha, casi todos los Estados miembros de la UE han cumplido estas obligaciones. Sin embargo, Chipre, España, Polonia y Portugal aún no han notificado las medidas nacionales de transposición. La Comisión reconoce que las autoridades están realizando unos esfuerzos notables para finalizar su legislación nacional de aplicación del Pilar Dos, pero, hasta la fecha, estos Estados miembros no han notificado las medidas de transposición y, por lo tanto, está dando el paso formal de llevar a Chipre, España, Polonia y Portugal ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por falta de transposición de las disposiciones pertinentes de la UE.

14 noviembre 2024

LA COMISIÓN EUROPEA DECIDE LLEVAR A ALEMANIA ANTE EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA POR NO HABER ELIMINADO EL TRATO FISCAL DISCRIMINATORIO DE LAS PLUSVALÍAS REINVERTIDAS EN LA VENTA DE BIENES INMUEBLES ALEMANES

La Comisión Europea decidió llevar a Alemania [INFR(2012)4037] ante el TJUE por no haber puesto remedio a la infracción de la libre circulación de capitales (artículo 63 del TFUE y artículo 40 del Acuerdo EEE) debido a un trato fiscal discriminatorio de las plusvalías reinvertidas en la venta de bienes inmuebles situados en Alemania.

Alemania concede un aplazamiento de la tributación de las plusvalías reinvertidas obtenidas en la venta de bienes inmuebles situados en Alemania, siempre que dichos bienes inmuebles se hayan atribuido a los activos fijos de un establecimiento permanente nacional (Betriebsstätte in Deutschland) durante un período ininterrumpido de al menos seis años. Se considera que las empresas establecidas en Alemania, aunque no ejerzan una actividad empresarial en ese país, tienen un establecimiento permanente en su lugar de gestión (es decir, en Alemania). Se considera que las empresas comparables establecidas en otros Estados miembros de la UE o del EEE no tienen tales establecimientos permanentes en Alemania. Por ello, Alemania se niega a concederles un aplazamiento del pago de impuestos por las plusvalías reinvertidas procedentes de la enajenación de bienes inmuebles alemanes.

En consecuencia, Alemania vulnera la libre circulación de capitales. La Comisión envió un dictamen motivado a Alemania en noviembre de 2019 y mantuvo nuevos intercambios técnicos con las autoridades alemanas. La Comisión considera que, hasta la fecha, los esfuerzos de las autoridades han sido insuficientes y, en consecuencia, lleva a Alemania ante el TJUE.

9. Tribunal de Justicia de la UE

29 julio 2024 – Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-623/22. Belgian Association of Tax Lawyers y otros⁷⁷. Lucha contra la planificación fiscal agresiva: el Tribunal de Justicia confirma la validez de diversas disposiciones de la Directiva de la Unión confirma la validez de diversas disposiciones de la Directiva de la Unión

Una Directiva de la Unión⁷⁸ establece que todos los intermediarios y, en caso de no existir estos, el contribuyente, implicados en mecanismos fiscales transfronterizos potencialmente agresivos (que pueden conducir a la elusión y la evasión fiscales) deben informar sobre ellos a las autoridades tributarias competentes (en lo sucesivo, «obligación de comunicar información»).

En 2020, diferentes organizaciones de abogados y fiscalistas y colegios de abogados interpusieron recurso ante el Tribunal Constitucional belga. Entienden que la ley belga por la que se transpone la Directiva debe ser anulada, ya que consideran que la Directiva infringe cierto número de disposiciones de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y principios generales del Derecho de la Unión.

El Tribunal Constitucional belga decidió plantear varias cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia.

En su sentencia, el Tribunal de Justicia declara, en primer término, que la circunstancia de que la Directiva no limite la obligación de comunicar información únicamente al ámbito del impuesto sobre sociedades no afecta a la validez de dicha Directiva en vista de los principios de igualdad de trato y de no discriminación y de los artículos 20 y 21 de la Carta de los Derechos Fundamentales.

A continuación, declara que el grado de precisión y de claridad de la terminología utilizada en las disposiciones de la Directiva sometidas a su examen no pone en entredicho la validez de esta última en vista de los principios de seguridad jurídica y de legalidad en materia penal, y considera igualmente que la injerencia en la vida privada del intermediario y del contribuyente que conlleva la obligación de comunicar información está definida con la suficiente precisión teniendo en cuenta los datos que debe contener dicha comunicación de información.

Por otra parte, en su sentencia de 8 de diciembre de 2022 (Orde van Vlaamse Balies y otros), el Tribunal de Justicia declaró que la obligación impuesta al abogado, que ha sido dispensado de la obligación de comunicar información debido a su secreto profesional, de notificar a los otros intermediarios implicados en el mecanismo fiscal sus propias obligaciones de comunicar información (en lo sucesivo, «obligación de notificación») vulnera el referido secreto profesional. En la sentencia, el Tribunal de Justicia explica que la sentencia de 8 de diciembre de 2022 vale solamente en cuanto concierne a los abogados en el sentido de la Directiva destinada a facilitar el ejercicio permanente de la profesión de abogado en un Estado miembro distinto de aquel en el que se haya obtenido el título 3 y no a los otros profesionales eventualmente habilitados para ejercer la representación en los litigios ante los Tribunales. La confidencialidad de la relación ente el abogado y su cliente goza de una protección absolutamente específica basada en la posición singular que ocupa el abogado en la organización judicial de los Estados miembros y en la misión fundamental que se le ha confiado y que todos los Estados miembros reconocen.

Por último, el Tribunal de Justicia señala que la obligación de comunicar información que incumbe a los intermediarios que no pueden acogerse a la dispensa de dicha obligación por razones del secreto

⁷⁷ <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2024-07/cp240119es.pdf>

⁷⁸ Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018.

profesional al que estuvieran sometidos y, en caso de no existir intermediarios, al contribuyente interesado, constituye una injerencia proporcionada y justificada en el derecho al respeto de la vida privada, entendido como derecho de toda persona a organizar su vida privada.

10 septiembre 2024 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-465/20. Comisión/Irlanda y otros⁷⁹. Decisiones fiscales anticipadas: el Tribunal de Justicia anula la sentencia del Tribunal General relativa a las decisiones fiscales anticipadas adoptadas por Irlanda en favor de Apple

El Tribunal de Justicia resuelve definitivamente el litigio y confirma la Decisión de la Comisión Europea de 2016: Irlanda concedió a Apple una ayuda ilegal que dicho Estado debe recuperar.

En 2016, la Comisión Europea concluyó que sociedades pertenecientes al grupo Apple se habían beneficiado, entre 1991 y 2014, de ventajas fiscales constitutivas de una ayuda de Estado concedida por Irlanda. Esta ayuda se refería al tratamiento fiscal de los beneficios generados por actividades de Apple fuera de los Estados Unidos. En 2020, el Tribunal General anuló la Decisión adoptada por la Comisión al considerar que esta no había demostrado suficientemente la existencia de una ventaja selectiva en favor de esas sociedades. Pronunciándose sobre el recurso de casación, el Tribunal de Justicia anula la sentencia del Tribunal General y resuelve definitivamente el litigio, confirmando la Decisión de la Comisión.

19 diciembre 2024 – Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-601/23, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el procedimiento entre Credit Suisse Securities (Europe) Ltd y Diputación Foral de Bizkaia⁸⁰.

Al albergar dudas acerca de la compatibilidad de la Norma foral de Bizkaia 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no residentes con la libre circulación de capitales, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera que la normativa en cuestión constituye una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa aplicable en un Estado miembro en virtud de la cual los dividendos distribuidos por una sociedad domiciliada en un territorio fiscalmente autónomo de ese Estado miembro son objeto de una retención en origen que, cuando esos dividendos son percibidos por una sociedad residente sujeta al impuesto sobre sociedades en ese territorio fiscalmente autónomo, equivale a un pago a cuenta del citado impuesto y se devuelve íntegramente si la referida sociedad cierra el correspondiente ejercicio fiscal con un resultado de pérdidas, mientras que, cuando esos dividendos son percibidos por una sociedad no residente en igual situación, no se contempla devolución alguna.

⁷⁹ <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2024-09/cp240133es.pdf>

⁸⁰ <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=293844&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=2233982>

10. Noticias, eventos y publicaciones

El Tribunal General adquiere competencia para conocer de cuestiones prejudiciales en seis materias específicas⁸¹.

El 1 de septiembre de 2024 entró en vigor una importante modificación del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea⁸². Esta modificación prevé, entre otros extremos, una transferencia parcial de la competencia prejudicial del Tribunal de Justicia al Tribunal General, que será aplicable a partir del 1 de octubre de 2024.

Esta transferencia afecta a seis materias específicas: el sistema común del IVA, los impuestos especiales, el código aduanero, la clasificación arancelaria de las mercancías, la compensación y asistencia a los pasajeros en caso de denegación de embarque o de retraso o cancelación de los servicios de transporte, y el régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero. La modificación del Estatuto contempla asimismo una ampliación del mecanismo de previa admisión a trámite de los recursos de casación a partir del 1 de septiembre de 2024.

Informe Anual sobre Fiscalidad 2024: la fiscalidad asume los retos del futuro⁸³

El 3 de julio se presentó la edición 2024 del Informe Anual sobre Fiscalidad que ofrece una actualización de la situación de los sistemas fiscales en los Estados miembros de la Unión Europea.

La forma en que recaudamos los impuestos determina nuestras sociedades y su capacidad para generar prosperidad y cohesión social para sus ciudadanos. La presentación de la edición 2024 del Informe Anual sobre Fiscalidad ofrece una actualización de la situación de los sistemas fiscales en los Estados miembros de la Unión Europea. Su objetivo es contribuir al debate sobre:

- la evolución y los retos a los que se enfrentan los sistemas fiscales de la UE por tipo de impuesto y por base imponible;

- y cómo el diseño de nuestros sistemas fiscales puede repercutir en nuestras economías y cómo los cambios estructurales pueden afectar a la capacidad de nuestros sistemas fiscales de recaudar ingresos para financiar el gasto público.

El informe analiza tanto las recientes reformas de los sistemas fiscales de la UE como la evolución de los principales indicadores utilizados por la Comisión para evaluar las políticas fiscales de los Estados miembros y de la UE. El informe pretende informar a los interesados de la evolución reciente y proporcionar a los responsables políticos ideas que puedan ayudarles a mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales en la UE.

El informe examina la estructura de los ingresos fiscales en toda la UE, según su función económica y el tipo de impuesto, centrándose en las diferencias entre países y a lo largo del tiempo. Además, este año el informe se centra en la contribución de los sistemas fiscales a una economía de la UE competitiva y próspera. Tras cinco trimestres de estancamiento, la economía de la UE se aceleró en el primer trimestre de 2024, acompañada de una desaceleración continuada de la inflación y de unos mercados laborales fuertes. Sin embargo, las guerras en curso en los países vecinos de la UE y las crecientes tensiones geopolíticas generan incertidumbre. A corto plazo, los presupuestos siguen lastrados por el legado de

⁸¹ <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2024-08/cp240125es.pdf>

⁸² Reglamento (UE, Euratom) 2024/2019 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de abril de 2024, por el que se modifica el Protocolo n.º 3 sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

⁸³ https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/economic-analysis/annual-report-taxation_en

la pandemia COVID-19 y la crisis energética. A largo plazo, el envejecimiento de la población y la digitalización, así como la necesidad de abordar el cambio climático y reducir las desigualdades, tendrán repercusiones. Esto, a su vez, puede poner en entredicho la capacidad de los sistemas fiscales para obtener los ingresos necesarios para apoyar el gasto público y aplicar las políticas sociales.

El informe muestra que en 2022 la presión fiscal en la UE ascendía al 40,2% del PIB (incluidas las cotizaciones sociales), ligeramente por encima de los niveles anteriores a la pandemia. Sin embargo, varió significativamente de un Estado miembro a otro.

De cara al futuro, los retos actuales y a largo plazo exigen una combinación fiscal más equilibrada y preparada para el futuro, con herramientas eficaces para luchar contra las estrategias de planificación fiscal agresiva y garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, entre otras cosas aprovechando las ventajas de la digitalización. Mantener la ventaja competitiva de la UE está en el centro de la agenda económica europea. La fiscalidad puede desempeñar un papel importante, como muestra el informe. Por ejemplo, los sistemas fiscales pueden determinar los resultados del mercado laboral e influir en la investigación y la innovación, factores ambos que pueden contribuir al crecimiento. Unos sistemas fiscales más sencillos, transparentes, eficientes y eficaces, que generen ingresos fiscales estables de forma equitativa, serán un elemento esencial para que la UE sea más competitiva. El refuerzo de la cooperación administrativa, el intercambio de información y la adopción y aplicación de la solución de los dos pilares son también cruciales para lograr unos sistemas fiscales más sólidos.

Nuevo Portal Web: Normas del IVA para las pequeñas empresas

A partir del 1 de enero de 2025, entrará en vigor el régimen especial del IVA (régimen de las PYME).

El régimen especial del IVA permitirá a las pequeñas empresas vender bienes y servicios sin cobrar el IVA a sus clientes (exención del IVA) y, aliviar sus obligaciones de cumplimiento del IVA.

Cualquier pequeña empresa con un volumen de negocios total anual no superior a 100 000 EUR (o su equivalente en moneda nacional) en todos los Estados miembros, durante el año civil en curso y el anterior, puede acogerse a la exención del IVA en su Estado miembro de establecimiento y/o en otro u otros Estados miembros en el marco del régimen transfronterizo para las PYME.

El portal web con más información sobre el régimen PYME ya está en funcionamiento y se puede acceder a él a través de la página Normas del IVA para las pequeñas empresas.:

https://sme-vat-rules.ec.europa.eu/index_en

La Comisión acoge con satisfacción el informe del Tribunal de Cuentas

La Comisión Europea acoge con satisfacción el informe especial del Tribunal de Cuentas sobre los esfuerzos de la UE para combatir los regímenes fiscales perniciosos y la evasión fiscal de las empresas, publicado el 28 de noviembre⁸⁴.

El informe reconoce los progresos realizados por la Comisión y los Estados miembros en la aplicación del marco de la UE para abordar estas cuestiones.

El informe del Tribunal de Cuentas destaca las medidas clave introducidas por la UE, como la Directiva contra la elusión fiscal (ATAD), la Directiva sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscali-

⁸⁴ https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/commission-welcomes-court-auditors-report-2024-11-28_en?prefLang=es

dad (DAC 6) y la Directiva sobre mecanismos de resolución de litigios fiscales (TDRD). El informe señala que estas medidas han contribuido a un entorno fiscal más transparente y justo en la UE.

La Comisión toma nota de las conclusiones del informe y reconoce los progresos realizados en la aplicación del marco fiscal de la UE. La Comisión seguirá trabajando con los Estados miembros para abordar los ámbitos susceptibles de mejora señalados en el informe, incluida la necesidad de directrices más claras sobre la aplicación de la legislación fiscal de la UE y de una supervisión más eficaz de los resultados.

El informe también destaca la importancia del Grupo del Código de Conducta de la UE, que ha sido decisivo para promover una competencia fiscal leal y abordar los regímenes fiscales perniciosos dentro de la UE. La Comisión seguirá colaborando con el Grupo del Código de Conducta para garantizar que las políticas fiscales de la UE sean justas, eficientes y eficaces en apoyo de una economía competitiva y sostenible.

Asimismo, la Comisión toma nota del llamamiento del Tribunal para animar y apoyar a los Estados miembros a adoptar un marco común de supervisión de los resultados para evaluar la eficacia de las políticas fiscales de la UE. La Comisión seguirá determinando los ámbitos susceptibles de mejora y velando por que las políticas fiscales de la UE alcancen los objetivos previstos. A este respecto, la Comisión está realizando actualmente dos amplias evaluaciones sobre la aplicación de la Directiva contra la elusión fiscal (ATAD) y la Directiva sobre cooperación administrativa (DAC), ambas objeto del informe especial.

El informe del Tribunal de Cuentas constituye una importante contribución al debate en curso sobre la política fiscal en la UE. La Comisión estudiará detenidamente las conclusiones y recomendaciones del informe y seguirá colaborando con todas las partes interesadas para garantizar que las políticas fiscales de la UE se ajusten a los fines perseguidos.

Principales conclusiones del informe:

- El marco fiscal de la UE ha contribuido a crear un entorno fiscal más transparente y justo en la UE.
- La ATAD, el CAD 6 y el TDRD han sido eficaces en la lucha contra la elusión fiscal y la planificación fiscal agresiva.
- El Grupo del Código de Conducta ha desempeñado un papel decisivo en el fomento de una competencia fiscal leal y en la lucha contra los regímenes fiscales perniciosos dentro de la UE.
- Es necesario un marco común de seguimiento de los resultados de la UE para evaluar la eficacia de sus políticas fiscales.

Consultas tributarias



Consultas Vinculantes OCTE

N.º Acuerdo	Concepto tributario	Asunto objeto de consulta	Texto
CV-2024.1	IP, IRPF, RETENCIONES IS, ISD	Consulta planteada por grupo de gestión de inversiones en relación con el tratamiento tributario de los Fondos de inversión a largo plazo europeos (FILPE).	Enlace acceso a texto

CONSULTA CV-2024.1 -. IP, IRPF, RETENCIONES IS, ISD. Consulta planteada por grupo de gestión de inversiones en relación con el tratamiento tributario de los Fondos de inversión a largo plazo europeos (FILPE).

Hechos planteados

TDA, es una entidad perteneciente al Grupo T, grupo privado pionero en gestión de inversiones en España que desarrolla las funciones de Sociedad Gestora de un Fondo de deuda de capital alternativo que invierte en PYMES europeas (fundamentalmente españolas) con planes de crecimiento a largo plazo que precisen financiación, bajo la forma jurídica de fondo de inversión a largo plazo europeo (FILPE), y en concreto, como Fondo europeo para el Impulso de la Financiación de la Actividad Económica, con un patrimonio comprometido de algo más de 70 millones de euros.

El citado Fondo gestionado TDA FILPE (TDA en lo sucesivo) recibió el reconocimiento del carácter del Fondo Europeo para el Impulso de la Financiación de la Actividad Económica mediante Resolución 1595/2019 de 29 de agosto de la Dirección General de Hacienda de Araba.

La exención de la inversión en el fondo TDA por parte de los inversores personas físicas residentes en Araba, exige el mantenimiento de la participación por un periodo de 5 años en el caso del Impuesto de Patrimonio y de un año en el Impuesto de Sucesiones.

Cuando el inversor firma el compromiso de inversión desembolsa un importe en principio del 5% del total comprometido (o mayor en el caso de que su entrada en el fondo sea posterior al primer cierre) lo que determina una fecha exacta y comprobable del momento de su entrada en el fondo. Se desea confirmar que esa fecha es la relevante para el computo del periodo de 1 año en cuanto a la consolidación de las exenciones fiscales en el Impuesto de Sucesiones.

Conforme el fondo requiere nuevas aportaciones para atender una nueva operación y/o los gastos operativos del Fondo, la sociedad gestora determina la cantidad necesaria y hace una solicitud de capital (*capital call*) que es un porcentaje idéntico para todos y cada uno de los inversores sobre su capital comprometido.

Ningún partícipe decide cuánto aporta en cada ocasión ni cuándo lo hace. Sólo decide en el período de colocación cuál es el máximo que quiere comprometer en el TDA.

A su vez, en TDA solo se producen repartos cuando se cuenta en el fondo con liquidez disponible procedente de la amortización de las operaciones realizadas y de los intereses devengados y cobrados de esas operaciones en un importe suficiente para poder hacer un reparto mínimamente significativo a todos los partícipes, a cada uno en proporción a su capital comprometido.

Complementariamente, los Fondos de Deuda pagan trimestralmente un interés (cuando empiezan a tener excedentes, a partir del tercer o cuarto año de vida) sobre los importes desembolsados por el inversor (en un porcentaje máximo que fija el Reglamento del FILPE).

En definitiva, la suscripción de las participaciones se produce en un momento inicial y determinado en el que inversor asume un compromiso irrevocable de inversión que además queda formalizado con un primer desembolso (al menos del 5% pero que puede ser sustancialmente superior si se incorpora después de alguna inversión del Fondo) y completado en una o varias veces conforme las operaciones de inversión del Fondo se concretan, y requiere la aportación de los partícipes para su ejecución.

Cuestiones planteadas

En relación con el Impuesto sobre el Patrimonio

1. Fecha que se toma de referencia para el cómputo del periodo de permanencia exigido por el artículo 5. Bienes y derechos exentos apartado 14 del Impuesto sobre el Patrimonio.
2. Importe que él o la contribuyente debe considerar exento en cada año a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.
3. Reducción a aplicar en el Impuesto sobre el Patrimonio en caso de que un inversor o inversora en el FILPE TDA con residencia fiscal en Araba, lo sea indirectamente a través de una sociedad en la que ostenta directa o indirectamente al menos un 5%.

En relación con el Impuesto sobre las Renta de las Personas Físicas

1. Posibilidad de traspasar a otros fondos, IICs que cumplan con los requisitos reglamentarios para poder ser receptores de los mismo, los rendimientos, plusvalías y devoluciones del capital invertido que obtenga como consecuencia de su participación en el TDA y en particular cuando sea titular de las participaciones de las clases que acumulan los rendimientos para obtener los beneficios fiscales establecidos en la Norma.
2. Posibilidad de traspasar sin devengo fiscal y manteniendo sus costes históricos de adquisición y antigüedad desde los fondos de inversión (IICs) en los que estén invertidos a un nuevo fondo de impulso a la financiación de la actividad económica, los importes precisos para formalizar el compromiso inicial de inversión y posteriormente para cumplir con los compromisos de inversión adquiridos en éste siempre que así lo permita el Reglamento y Folleto del nuevo fondo de impulso a la financiación de la actividad económica en el que han invertido.

En relación con las retenciones a practicar a inversores que apliquen la normativa del Impuesto sobre Sociedades de Álava.

1. Se solicita confirmar que los rendimientos y plusvalías que obtengan entidades exentas tales como EPSV o planes de pensiones además de las sujetas a las normativas especiales de fundaciones y entidades exentas no están sujetas a retención alguna por parte del fondo.

En relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

1. Si el periodo de un año de permanencia establecida en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones debe de computarse desde el momento del compromiso irrevocable formal inicial de aportación y realización del primer desembolso derivado de este compromiso independientemente de la fecha de las sucesivas aportaciones que se realizan.
2. Si en el caudal hereditario se integraría el importe efectivamente invertido en el fondo, el cual gozaría de exención una vez cumplido el plazo requerido de un año, y asimismo una deuda deducible por los importes pendientes de desembolso hasta completar el compromiso asumido.

Contestación

A) TRIBUTOS DIRECTOS

En relación con el Impuesto sobre el Patrimonio

1. Fecha que se toma de referencia para el cómputo del periodo de permanencia exigido por el artículo 5. Bienes y derechos exentos, apartado Catorce del Impuesto sobre el Patrimonio.

El artículo 5. Bienes y derechos exentos apartado Catorce de la Norma Foral 9/2013, de 11 de marzo, del Impuesto sobre el Patrimonio (NFIP), establece:

Artículo 5. Bienes y derechos exentos

"Estarán exentos de este Impuesto:

[..]

Catorce. Las participaciones en Fondos europeos para el impulso de la financiación de la actividad económica y en Fondos europeos para el impulso de la capitalización productiva que cumplan los requisitos previstos en los artículos 11 o 12 de la Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, según corresponda, siempre que permanezcan en el patrimonio del o de la contribuyente durante un periodo de cinco años, a contar desde la fecha de adquisición. El incumplimiento por el o por la contribuyente del plazo de mantenimiento señalado o el incumplimiento por parte de los fondos de los requisitos previos en los mencionados artículos 11 o 12 de la citada Norma Foral, supondrá la pérdida de la exención con obligación de presentar una autoliquidación complementaria de los ejercicios correspondientes e ingresar las cantidades resultantes, junto con los intereses de demora."

En este caso, queda garantizado que TDA cumple con los requisitos previstos en el artículo 11 citado al haber acreditado el reconocimiento como Fondo europeo para el impulso de la financiación de la actividad económica por la Resolución 1595/2019, de la directora de Hacienda, de 29 de agosto.

En consecuencia, la fecha de referencia para el cómputo del plazo de los cinco años de mantenimiento es aquélla en la que el inversor ha firmado el compromiso de inversión.

2. Importe que el o la contribuyente debe considerar exento en cada año a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.

Para determinar el importe que el o la contribuyente debe considerar exento en cada año es preciso remitirse al artículo 18. Dos de la NFIP: "Las acciones y participaciones en el capital social o en el fondo patrimonial de las Instituciones de Inversión Colectiva se computarán por el valor liquidativo en la fecha del devengo del Impuesto, valorando los activos incluidos en balance de acuerdo con las normas que se recogen en su legislación específica y siendo deducibles las obligaciones con terceros."

Por tanto, la participación a la que hace referencia el artículo 5.14, debe valorarse por su valor liquidativo a fecha de devengo del Impuesto, por su importe neto, es decir, por el capital efectivamente desembolsado.

Además, el artículo 27. Valoración de deudas, añade:

"[...] Dos. No serán objeto de deducción:

a) Las deudas y obligaciones contraídas para la adquisición de bienes o derechos exentos. Cuando la exención sea parcial, será deducible, en su caso, la parte proporcional de las deudas y obligaciones.

[...]

Tres. En ningún caso serán objeto de deducción las deudas contraídas para la adquisición de bienes o derechos en un importe superior a la valoración que corresponda con las normas de ese Impuesto."

El compromiso irrevocable de desembolsar las aportaciones correspondientes a las participaciones suscritas no es una deuda que disminuya el valor del patrimonio del contribuyente ya que cuando el o la contribuyente desembolse el importe pendiente, el valor liquidativo de las mismas se incrementará en igual medida.

En consecuencia, a efectos del Impuesto de Patrimonio quedará exenta la participación en el FILPE por la cantidad efectivamente desembolsada, no existiendo una deuda adicional computable por el importe pendiente de desembolso.

3. Reducción a aplicar en el Impuesto sobre el Patrimonio en caso de que un inversor o inversora en el FILPE TDA con residencia fiscal en Araba, lo sea indirectamente a través de una sociedad en la que ostenta directa o indirectamente al menos un 5%.

El artículo 5. Catorce de NFIP dicta:

"[...] En el supuesto de que el o la contribuyente posea las citadas participaciones de forma indirecta a través de sociedades en las que tenga una participación, directa o indirecta, de, al menos, el cinco por ciento del capital de esas entidades, tendrá derecho a aplicar una reducción de la base imponible de este Impuesto por un importe equivalente al resultado de multiplicar su porcentaje de participación en la sociedad en cuyo activo se encuentren las participaciones en los fondos europeos a las que se refiere este número por el valor de las mismas, sin que esta reducción pueda dar lugar a que la base imponible sea negativa."

Para ello, ha de tenerse en cuenta la regla de valoración de los valores representativos de la participación en fondos propios de las Instituciones de Inversión Colectiva del artículo 18 antes transcrito.

En el caso planteado en la consulta: Si el/la inversora ostenta el 50% de la sociedad A y la sociedad A el 20% de la sociedad B, siendo B la sociedad inversora de 500.000€ efectivamente desembolsados en el Fondo Europeo de Impulso a la Financiación de la Actividad Económica TDA FILPE, cuyo valor el día de devengo del Impuesto de Patrimonio Fuera de 525.000 €, el importe de la reducción se corresponderá con el valor de la participación en el fondo a efectos del Impuesto de Patrimonio, esto es, su valor liquidativo, 525.000 €, en proporción de la participación, 50% x 20%, es decir, 52.500 €, sin que la Base Imponible pueda ser negativa.

En relación con el Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas

1. Posibilidad de traspasar a otros fondos, IICs que cumplan con los requisitos reglamentarios para poder ser receptores de los mismo, los rendimientos, plusvalías y devoluciones del capital invertido que

obtenga como consecuencia de su participación en el TDA y en particular cuando sea titular de las participaciones de las clases que acumulan los rendimientos para obtener los beneficios fiscales establecidos en la Norma.

2. Posibilidad de traspasar sin devengo fiscal y manteniendo sus costes históricos de adquisición y antigüedad desde los fondos de inversión (IICs) en los que estén invertidos a un nuevo fondo de impulso a la financiación de la actividad económica, los importes precisos para formalizar el compromiso inicial de inversión y posteriormente para cumplir con los compromisos de inversión adquiridos en éste siempre que así lo permita el Reglamento y Folleto del nuevo fondo de impulso a la financiación de la actividad económica en el que han invertido.

El artículo 48 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contempla el diferimiento en la tributación en caso de reinversión en supuestos de transmisión de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, e incluye su aplicabilidad en relación con las participaciones en Fondos Europeos para el impulso de la financiación de la actividad económica, entre otros.

El mismo artículo:

“1. Cuando el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva se destine, de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca, a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, no procederá computar la ganancia o pérdida patrimonial, y las nuevas acciones o participaciones suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones o participaciones transmitidas o reembolsadas, en los siguientes casos:

a) En los reembolsos de participaciones en instituciones de inversión colectiva que tengan la consideración de fondos de inversión.

b) En las transmisiones de acciones de instituciones de inversión colectiva con forma societaria, siempre que se cumplan las dos condiciones siguientes:

- Que el número de socios de la institución de inversión colectiva cuyas acciones se transmitan sea superior a 500.

- Que el contribuyente, no haya participado, en algún momento dentro de los doce meses anteriores a la fecha de la transmisión en más del 5 por 100 del capital de la institución de inversión colectiva.

El régimen previsto en este apartado no resultará de aplicación cuando, por cualquier medio, se ponga a disposición del contribuyente el importe derivado del reembolso o transmisión de las acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva. Tampoco resultará de aplicación el citado régimen cuando la transmisión o reembolso o, en su caso, la suscripción o adquisición tenga por objeto participaciones representativas del patrimonio de instituciones de inversión colectiva a que se refiere este artículo que tengan la consideración de fondos de inversión cotizados o acciones de las sociedades del mismo tipo conforme a lo previsto en el artículo 79 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, aprobado por el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio.

2. El régimen previsto en el apartado anterior será de aplicación a los socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva, reguladas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento europeo y del Consejo de 13 de junio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, distintas de las previstas en el artículo 52 de esta Norma Foral, constituidas y domiciliadas en algún Estado miembro de la Unión Europea e inscritas en el registro especial de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, a efectos de su comercialización por entidades residentes en España.

Para la aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior se exigirán los siguientes requisitos:

a) La adquisición, suscripción, transmisión y reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva se realizará a través de entidades comercializadoras inscritas en la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

b) En el caso de que la institución de inversión colectiva se estructure en compartimentos o subfondos, el número de socios y el porcentaje máximo de participación previstos en la letra b) del apartado 1 anterior, se entenderá referido a cada compartimento o subfondo comercializado.

c) Que el reembolso o transmisión o, en su caso, la suscripción o adquisición, no tenga por objeto participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva análogas a los fondos de inversión cotizados o sociedades del mismo tipo previstos en el artículo 79 del Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, cualquiera que sea el mercado regulado o el sistema multilateral de negociación en el que coticen y la composición del índice que reproduzcan, repliquen o tomen como referencia.

3. La determinación del número de socios y del porcentaje máximo de participación en el capital de las instituciones de inversión colectiva, se realizará de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca. A estos efectos, la información relativa al número de socios, a su identidad y a su porcentaje de participación no tendrá la consideración de hecho relevante.

4. Lo dispuesto en el presente artículo será igualmente de aplicación en relación con las participaciones en Fondos europeos para el impulso de la innovación, en fondos europeos para el impulso de la financiación de la actividad económica o en fondos europeos para el impulso de la capitalización productiva que cumplan los requisitos previstos en los artículos 10, 11 o 12 de la Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo."

En consecuencia, en tanto en cuanto no existan impedimentos desde el ámbito sustantivo propio del Fondo y se cumplan los requisitos establecidos en este artículo, sería posible beneficiarse del diferimiento en la tributación en los casos de reembolso o transmisión de las participaciones, manteniendo los costes históricos de adquisición y antigüedad desde los fondos de inversión de Instituciones de Inversión Colectiva en los que estén invertidos a un nuevo Fondo de impulso a la financiación de la actividad económica.

El mismo no sería aplicable en el caso de distribución de beneficios sin reducción de participaciones.

Respecto al cómputo de fechas a efectos de otros beneficios fiscales, no cabría computar el periodo mantenido en las participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva antes de su traspaso al FILPE.

En relación con las retenciones a practicar a inversores que apliquen la normativa del Impuesto sobre Sociedades de Álava

1. Conforme a lo establecido en el apartado 3 del artículo 77 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS), los dividendos y, en general, las participaciones en beneficios percibidos de los fondos de capital riesgo, dan derecho a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 33 de dicha Norma Foral, cualquiera que sea el porcentaje de participación y el tiempo de tenencia de las participaciones.

TDA FILPE, Fondo Europeo para el impulso de la Financiación de la Actividad Económica, solicita confirmar la aplicación de dicha normativa a los rendimientos y plusvalías obtenidos del fondo, y consecuen-

temente, su no integración en la base imponible de los partícipes y la no aplicación de retención sobre dichas retribuciones.

La Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo (en adelante ECR) y otras entidades de inversión colectiva, en su artículo 5, relativo a su ámbito de aplicación, incluye los fondos de Inversión a Largo Plazo Europeos (FILPE), regulados por el Reglamento 2015/760 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2015, que tengan su domicilio social en España en el caso de sociedades, que se hayan constituido en España en el caso de los fondos, o que se comercialicen en España en virtud de dicho Reglamento Europeo.

De acuerdo con el precepto anterior, podría plantearse, por tanto, si los FILPEs pueden acogerse al régimen de tributación establecido para las ECR, y, por tanto, pueden beneficiarse de lo dispuesto en el artículo 77 de la NFIS.

A este respecto, el artículo 8 del Título III de la Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, que regula el tratamiento tributario de determinados fondos europeos y las medidas tributarias de impulso a la innovación, a la financiación de la actividad económica y a la capitalización productiva, dio una nueva redacción al artículo 80 de la NFIS con objeto de otorgar a los FILPEs el mismo tratamiento tributario que a las Instituciones de Inversión Colectiva (IIC). Asimismo, esta Norma Foral estableció que la caracterización de los FILPEs como Fondos europeos para el impulso de la actividad económica, parte de que se trate de fondos de inversión a largo plazo a los que resulta de aplicación lo dispuesto en el citado artículo 80, y de que, además, cumplan los requisitos adicionales establecidos en el artículo 11 de la Norma Foral 2/2018 antedicha.

Por su parte, el artículo 9 de la citada Norma Foral 2/2018 modificó el artículo 77 de la NFIS con el objeto de otorgar el tratamiento tributario del mismo (correspondiente a la ECR), a los fondos de capital riesgo europeos y a los fondos de emprendimiento social europeos (no así a los FILPEs).

Por tanto, en el supuesto planteado no resultaría de aplicación lo establecido en el artículo 77 de la NFIS, sino lo recogido en los artículos 78 (relativo a la tributación de las IICs) y 79 de la NFIS, en el que se regula el régimen tributario de los socios de las IICs.

El artículo 79 de la NFIS establece:

"1. Lo dispuesto en este artículo será de aplicación a los socios o partícipes sujetos a este Impuesto o al Impuesto sobre la Renta de No Residente que obtengan sus rentas mediante establecimiento permanente, de las instituciones de inversión colectiva a que se refiere el artículo anterior.

2. Los contribuyentes a los que se refiere el apartado anterior integrarán en la base imponible los siguientes conceptos:

a) La renta, positiva o negativa, obtenida como consecuencia de la transmisión de las acciones o participaciones o del reembolso de estas últimas.

b) Los beneficios distribuidos por la institución de inversión colectiva. Estos beneficios no darán derecho a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 33 ni, en su caso, en el artículo 60 de esta Norma Foral. (...)"

En consecuencia, el caso que nos ocupa no puede encuadrarse en ninguno de los supuestos que se encuentran exceptuados de la obligación de practicar retención.

Por lo que se refiere a los rendimientos y plusvalías que obtengan entidades tales como EPSV o planes de pensiones, además de las sujetas a las normativas especiales de fundaciones y entidades exentas,

hay que señalar que sí están sujetas a retención a cuenta del Impuesto sobre Sociedades por parte del fondo, dado que, por una parte, los dividendos distribuidos por los FILPEs no pueden beneficiarse de la exención regulada en el artículo 33 de la NFIS, y por otra, que tampoco existe ninguna excepción a la obligación de practicar retención sobre las rentas que se abonan a dichas entidades (no están incluidas entre las exentas del artículo 12.1 de la NFIS, y pueden tributar al 0% o al 19% según corresponda). Todo ello, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, corresponda.

En este sentido, el artículo 51.17 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Decreto Foral 41/2014, de 1 de agosto, lo que exceptúa de la obligación de retener son

“Los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 1 del artículo 33 de la Norma Foral del Impuesto, así como los repartidos por mutuas de seguros generales, entidades de previsión social, sociedades de garantía recíproca o asociaciones.”

B) TRIBUTOS INDIRECTOS

Las consultas planteadas lo son en referencia a la Norma Foral 11/2005 de 16 de mayo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, artículo 9 apartado c:

“Artículo 9.- Exenciones.

Gozarán de exención en este Impuesto:

c) Las adquisiciones por herencia o legado de participaciones en fondos europeos para el impulso de la financiación de la actividad económica o en Fondos europeos para el impulso de la capitalización productiva, que cumplan los requisitos previstos en los artículos 11 o 12 de la Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, según corresponda, que hubieran permanecido en el patrimonio de la persona causante durante el período mínimo de un año inmediatamente anterior a la fecha de devengo del impuesto.”

El consultante en representación de TGSA alega que el Fondo gestionado TDA FILPE con CIF V-95-953196 recibió el reconocimiento del carácter del Fondo Europeo para el Impulso de la Financiación de la Actividad Económica mediante resolución 1959/2019 de 29 de agosto de la Dirección General de Hacienda de Araba.

• La primera pregunta que realiza respecto al Impuesto sobre Sucesiones es:

“Se plantea se confirme que el periodo de cinco años de permanencia en el Impuesto de Patrimonio o de un año en el de Sucesiones debe computarse desde el momento del compromiso irrevocable formal inicial de aportación y realización del primer desembolso derivado de este compromiso independientemente de la fecha de las sucesivas aportaciones que se realizan.”

El compromiso de un año de permanencia previsto en el artículo 9 c mencionado es respecto a la fecha de adquisición de las participaciones del fondo europeo para el impulso de la financiación de la actividad económica o en el Fondo europeo para el impulso de la capitalización productiva.

Dicho de otro modo, desde la fecha en que dichas participaciones hayan tenido entrada en el patrimonio de la persona causante (aunque en ese momento no desembolse la totalidad del importe comprometido), todo ello siempre que como exponen en su consulta se trate de una institución de inversión colectiva cerrada en la que el socio no pueda salir cuando desee, y tampoco dependa del socio la realización de los sucesivos desembolsos.

• La segunda pregunta que formula respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

"Es además objeto de petición de confirmación que el importe que puede considerarse exento lo constituye la totalidad del compromiso que tiene asumido el inversor dado que lo efectivamente desembolsado queda exento como consecuencia de la propia inversión y el compromiso pendiente de desembolso constituiría un compromiso irrevocable, una deuda, deducible del patrimonio neto del contribuyente.

En idéntico sentido en el Impuesto de Sucesiones el caudal hereditario contaría con un importe efectivamente invertido en el fondo que gozaría de la exención, una vez cumplido el plazo requerido del año, y de una deuda deducible del caudal hereditario por los importes pendientes de desembolso hasta completar el compromiso asumido."

Teniendo en cuenta que las participaciones de una Institución de Inversión Colectiva se valoran por su valor liquidativo, el cual se calcula por su importe neto (lo efectivamente desembolsado), lo que está exento será la participación en el FILPE por su valor liquidativo (lo efectivamente desembolsado) una vez cumplido el plazo requerido de un año.

En cuanto a la pretensión de querer igualar un compromiso de desembolso con una deuda deducible del caudal hereditario, hay que manifestar lo siguiente:

El artículo 17 de la Norma Foral 11/2005 de 16 de mayo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece las deudas deducibles;

"Artículo 17.- Deudas deducibles.

1. En las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión, siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1.227 del Código Civil o se justifique de otro modo la existencia de aquélla, salvo las que lo fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, parejas de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia. La Administración podrá exigir que se ratifique la deuda en documento público por los herederos, con la comparecencia del acreedor.

2. En especial serán deducibles las cantidades que adeudare el causante por razón de tributos del Estado, de la Diputación Foral de Álava, de Comunidades Autónomas, de otras Diputaciones Forales o de Corporaciones Locales o por deudas a la Seguridad Social y que se satisfagan por los herederos, albaceas o administradores del caudal hereditario, aunque correspondan a liquidaciones giradas después del fallecimiento."

En este caso concreto no se trata de una deuda deducible ya que el valor liquidativo de la participación no recoge la totalidad del importe (desembolsado y pendiente de desembolsar), si no exclusivamente lo desembolsado, y cuando el participe proceda a desembolsar otra cantidad posteriormente, el valor liquidativo de su participación se incrementará en la misma cuantía, no constituyendo lo pendiente de desembolsar ningún tipo de deuda deducible a efectos del Impuesto sobre Sucesiones, ya que el compromiso de aportación futura no supone ninguna deuda que reduzca el valor del patrimonio adquirido por herencia.

Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico



Resoluciones de la Junta Arbitral del Concerto Económico

Lista de abreviaturas utilizadas

DFA	Diputación Foral de Álava
DFB	Diputación Foral de Bizkaia
DFG	Diputación Foral de Gipuzkoa
HTN	Hacienda Territorial de Navarra
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
CE	Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco
JACE	Junta Arbitral del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco
R	Resolución
CCEN	Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa
TS	Tribunal Supremo
STS	Sentencia Tribunal Supremo
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IS	Impuesto sobre Sociedades
OOAA	Organismos Autónomos
LOFAGE	Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado
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
27/2024	8/2018 y 7/2021	Resolución cuyo objeto es determinar el domicilio fiscal de un matrimonio y de una SL. La JACE considera que con la prueba existente no es posible determinar la residencia de los cónyuges con arreglo al criterio de permanencia (Art. 43.Uno.primer a del CE), por lo que procede resolver conforme a la regla segunda relativa al centro de intereses. La JACE declara que el domicilio fiscal de los cónyuges así como de la sociedad en los períodos objeto de controversia radicaba en territorio foral.	R 27/2024
28/2024	86/2022	Resolución cuyo objeto es determinar la competencia para devolver los intereses de demora relativos al IVA del período 7 del año 2009 del OT. La JACE en R 74/2022 confirmada por la STS 15/01/2024 resolvió dos supuestos análogos al presente como consecuencia del desacuerdo sobre el domicilio fiscal de los obligados, determinando que corresponde a la administración foral la devolución de los intereses de demora derivados de la autoliquidación del IVA.	R 28/2024
29/2024	139/2023	Resolución cuyo objeto es determinar la competencia para la exacción del IS de los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018. La JACE siguiendo el criterio adoptado por el TS en R11/2017, R13/2017 y R35/2022 determina que las entregas de bienes que la OT realizó en depósitos fiscales sitos en territorio foral se entienden localizadas en ese territorio, correspondiendo por tanto a la DFB, en los ejercicios 2015 a 2018 por el IS, la proporción de volumen de operaciones correspondiente a dichas entregas.	R 29/2024
30/2024	8/2023, 9/2023 y 10/2023	Resolución cuyo objeto es resolver la discrepancia respecto de cuál es la Administración competente para efectuar la devolución de las cuotas del IVA. La JACE determina que la competencia es de la administración foral. La resolución analiza toda la prueba existente encaminada a determinar dónde se dispone de elementos humanos y materiales suficientes para el desarrollo de la actividad y si los tiene afectos a la misma.	R 30/2024
31/2024	109/2023 y 138/2023	La Resolución tiene por objeto determinar la competencia para la exacción del IVA correspondiente a los ejercicios 2015 a 2019 de la OT. La JACE siguiendo el criterio adoptado por el TS en R11/2017, R13/2017 y R35/2022 determina que la OT dispone de instalaciones en territorio foral que permiten la realización de acciones susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados.	R 31/2024
32/2024	5/2020, 6/2020, 9/2020, 10/2020 y 1/2021	Resolución cuyo objeto es determinar la participación del Establecimiento Permanente de la OT en las adquisiciones de un tipo de vehículo en los ejercicios 2017 a 2019, y su efecto en la proporción del volumen de operaciones del mismo. La JACE declara que con respecto del expediente 9/2020 la administración foral se ha excedido. Con respecto del resto de expedientes, la JACE, una vez valorada la prueba presentada, determina que la OT no almacenó los vehículos en territorio foral por lo que la competencia no corresponde a esa administración foral.	R 32/2024

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
33/2024	72/2021	La Resolución tiene por objeto determinar la competencia para la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF sobre las cantidades satisfechas en concepto de rendimientos del trabajo en el ejercicio 2016. La JACE archiva el conflicto al haber la AEAT desistido.	R 33/2024
34/2024	64/2021	La Resolución tiene por objeto determinar la competencia para la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF sobre las cantidades satisfechas en concepto de rendimientos del trabajo en el ejercicio 2017. La JACE archiva el conflicto al haber la AEAT desistido.	R 34/2024
35/2024	87/2022	La Resolución tiene por objeto determinar la competencia para devolver los intereses de demora relativos al IVA del período 7 del año 2009. Analizadas las circunstancias, la JACE declara que corresponde a la administración foral la devolución de los intereses de demora derivados de la autoliquidación de IVA del período 7/2009 respecto del OT, que ha anticipado la AEAT, por lo que deben ser objeto de remesa entre Administraciones.	R 35/2024
36/2024	88/2022		R 36/2024
37/2024	89/2022		R 37/2024
38/2024	90/2022		R 38/2024
39/2024	162/2023	El conflicto surge por la discrepancia sobre el domicilio del causante al momento de su fallecimiento. Los herederos liquidaron el ISD ante la DFA, pero una Comunidad Autónoma inició un procedimiento de inspección, alegando que el causante había residido en ese lugar en los cinco años anteriores a su muerte. La JACE resolvió que el conflicto debe abordarse siguiendo los puntos de conexión y las normas procedimentales del CE y del Reglamento de la JACE, no basándose en la normativa de financiación de las Comunidades Autónomas. Según los artículos 66.3 del CE y 15.2 del RJACE, una Administración no puede realizar comprobaciones para liquidar un tributo sin haber ganado la competencia sobre el punto de conexión relevante. Esa Comunidad Autónoma nunca utilizó la vía del artículo 43.9 del CE para modificar el domicilio fiscal del causante. El artículo 43.4.a) del CE establece que una persona física se considera domiciliada en el PV si tiene allí su residencia habitual. Finalmente, se declara que la actuación de esa Comunidad invade significativamente las competencias de la DFA y vulnera las reglas procedimentales establecidas, careciendo de competencia material y territorial para el procedimiento inspector del ISD.	R 39/2024
40/2024	2/2021	La Resolución trata de determinar la competencia de la AEAT para realizar un requerimiento de información en el curso de un procedimiento de comprobación limitada en relación con el IS del ejercicio 2015 de la OT. Haciendo referencia a la R19/2022 la JACE concluye que la AEAT carece de competencia para realizar la comprobación limitada con el alcance que la ha desarrollado (ya que la documentación aportada por la empresa –memoria, etc- se considera un suministro inducido), que ha implicado una valoración de la dotación a la reserva indisponible, que puede no ser compartida por la DFA, con el consiguiente perjuicio para el obligado, que ha desembocado en una liquidación tributaria. La JACE declara que la AEAT carece de competencia para la comprobación limitada que ha desarrollado por IS 2015 (consolidación fiscal).	R 40/2024

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
41/2024	42/2020 y 70/2021	La Resolución determina la competencia de exacción y la proporción de volumen de operaciones del OT en relación con el IVA y el IS durante los años-ejercicios 2015 a 2018. La OT tiene domicilio fiscal en Gipuzkoa y en el periodo 2015-2018 tributó en proporción al volumen de operaciones, habiendo declarado el 100% a la DFG. La JACE declara que las entregas realizadas por la OT a sus clientes de bienes transportados directamente a sus instalaciones desde las instalaciones de los proveedores, en relación con el IVA y el IS del período 2015-2018, se localizan en Gipuzkoa. Para resolver, la JACE hace referencia al criterio fijado por ella misma en R 7/2021, 16/2022, 160/2022, 163/2022, 17/2023, 18/2023 y 109/2023 por las cuales debe atenderse al lugar donde se añade valor relativo a la actividad de comercialización, que será el lugar donde tiene una delegación comercial con los suficientes medios materiales y humanos para la realización de dicha actividad, puesto que la actividad desarrollada en la localización de los bienes al comienzo del transporte (almacenamiento y empaquetado) carece en el conjunto de la operativa de la suficiente entidad para desplazar al valor añadido con motivo de la actividad de comercialización.	R 41/2024
42/2024	69/2022	Competencia para la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF practicadas por el INSS Gipuzkoa sobre las cantidades satisfechas en concepto de pensiones de los regímenes públicos de la SS durante el ejercicio 2015. El INSS ha satisfecho pensiones a perceptores que según la AEAT tuvieron durante los ejercicios 2015 y 2016 su residencia habitual en territorio común. En consecuencia, la OT ingresó las retenciones a cuenta del IRPF correspondientes a esas pensiones, en la DFG. La AEAT entiende que se han ingresado de forma indebida. La DFG rechazó la solicitud de reembolso efectuada por la AEAT por dos motivos distintos: una parte de la remesa por no considerar acreditada la residencia en territorio común de determinados perceptores, y otra parte, porque aunque reconocía que tenían residencia en territorio común, entendía que había prescrito el derecho de la AEAT para reclamar el importe. La AEAT aceptó minorar el importe reclamado en 16.334,11€ que se corresponde con retenciones practicadas a diez perceptores por concluir que la residencia habitual estaba en tºhistórico de Gipuzkoa. Se decide archivar el conflicto por pérdida sobrevenida del objeto al haber, la AEAT formulado desistimiento en base a sentencias recaídas en casos similares y en concreto la STS 1240/2023 de 11 de octubre que ratifica el criterio de la JACE que establece que el plazo de prescripción del crédito interadministrativo se inicia con la realización del ingreso indebido y no se interrumpe por actos que la Administración que se considere competente para su exacción realice con el OT.	R 42/2024

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
43/2024	05/2021	<p>Discrepancia sobre la regularización de ciertas operaciones incluidas en el acta única incoada en relación con el IVA del año 2011. La DFA requirió de inhibición a la AEAT en relación con dos operaciones regularizadas en un acta. La AEAT rechazó el requerimiento. El conflicto se centra en analizar qué repercusión tiene el IVA en la venta de una entidad vinculada a la OT, a la OT. La JACE determina que la AEAT deberá articular el procedimiento de devolución que corresponda respecto de la entidad vinculada a la OT, debiendo regularizar las operaciones de la OT incluyendo el IVA que debió autorepercutirse por inversión del sujeto pasivo en las compras a aquélla, sin que ello afecte a la determinación de la proporción de volumen de operaciones. En cuanto a las ventas de existencias de la OT previamente adquiridas a su entidad vinculada la JACE determina que debe reducirse el IVA devengado por la venta de ese stock en el sentido de que las unidades vendidas no deben superar a las previamente adquiridas. La JACE declara que la proporción de volumen de operaciones está mal calculada porque debe reducirse el importe de las ventas de stock previamente adquirido a la entidad vinculada a fin de que las unidades vendidas por la OT no superen las previamente adquiridas. Asimismo, declara que el IVA indebidamente repercutido por la entidad vinculada a la OT a la OT debe devolverlo el Estado, que deberá recalcular la cuota de IVA de la OT incorporando dicha cantidad como IVA autorepercutido por inversión del sujeto pasivo.</p>	<p>R 43/2024</p>
44/2024	43/2020	<p>El objeto es determinar la procedencia de seguimiento del procedimiento de colaboración previsto en el art.47.ter del CE. La JACE determina que la interpretación del art.47.ter CE debe ser que cuando se cumplen los presupuestos objetivos de la norma, la regularización necesariamente debe realizarse a través del procedimiento de inspección. Con ello se pretende evitar que el procedimiento incorporado al ordenamiento para hacer efectivo el deber de colaboración y pretender la neutralidad del IVA, quede al arbitrio de las Administraciones. La JACE declara que el procedimiento de gestión seguido por la AEAT se ha separado sustancialmente de las normas del procedimiento establecido por el art. 47 ter del CE.</p>	<p>R 44/2024</p>
45/2024	66/2021	<p>El objeto es determinar la competencia de la AEAT para regularizar unilateralmente las operaciones vinculadas realizadas por las entidades de la competencia inspectora de la DFG por el IVA y por el IS. En la resolución se hace referencia a diferentes entidades cuya competencia inspectora en algunos casos corresponde a la hacienda foral y en otros a la AEAT. Se analiza la colaboración en el procedimiento inspector y su consideración de operaciones vinculadas. Declara que la AEAT se ha excedido en las comprobaciones de IS e IVA incumpliendo el deber de colaboración, en lo que a ciertas entidades de competencia de la DFG se refiere.</p>	<p>R 45/2024</p>

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
46/2024	21/2021	Tiene por objeto determinar la procedencia de seguimiento del procedimiento de colaboración previsto en el art.47.ter del CE en cuanto al IVA de 2018. La OT ha recibido prestaciones de una empresa. La JACE determina que el procedimiento de colaboración, en cuanto al IVA se refiere, está condicionado a que la regularización alcance a la calificación de operaciones. Calificar una operación no es solo subsumirla en un concepto jurídico sino también subsumirla en una norma tributaria. La determinación del sujeto destinatario de la operación supone, calificar si la operación desarrollada entre la OT y la otra entidad es una prestación de servicios o no es nada, por lo que concluye que entra dentro de la calificación de la operación a efectos del art.47.ter del CE. La JACE declara que a la regularización de las operaciones realizadas entre la OT y la otra empresa, le resulta aplicable el procedimiento de colaboración previsto en el art.47.ter del CE.	R 46/2024
47/2024	30/2021	Se trata de determinar la competencia para la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF sobre las cantidades satisfechas en concepto de rendimientos del trabajo por pensiones y haberes pasivos. A la vista de las cuestiones expuestas en el procedimiento, de las Resoluciones de la JACE y de las sentencias del TS sobre prescripción la AEAT ha considerado transcurrido el plazo de 4 años desde el ingreso de las retenciones y en consecuencia admite que se encuentra prescrito su derecho de crédito. En consecuencia, desiste del procedimiento. El conflicto se archiva por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento derivada del desistimiento de la AEAT.	R 47/2024
48/2024	61/2021	Discrepancia en relación con la competencia para la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF sobre las cantidades satisfechas en concepto de rendimientos del trabajo por pensiones y haberes pasivos. La JACE comparte con la DFG la aplicación de la doctrina de "actos propios" ya que la AEAT reconoció en informes que la competencia correspondía a DFG y además propuso a la DFG compensar el importe. La JACE declara la competencia de la DFG con relación a la exacción y a la recaudación de las retenciones e ingresos a cuenta por el IRPF sobre las cantidades satisfechas por la OT en concepto de rendimientos del trabajo por pensiones y haberes pasivos del ejercicio 2016 correspondiente a perceptores con residencia habitual en dicho ejercicio en el territorio histórico de Gipuzkoa.	R 48/2024

N.º Res.	N.º Exp.	Objeto del conflicto y sentido de la resolución de la JACE	Acceso a texto resolución
49/2024	25/2021	El objeto de la Resolución es determinar la calificación conforme al procedimiento del art.47.ter CE, en relación con el IVA de los años 2018 y 2019 de la ejecución de obra realizada al OT por la OT. El procedimiento de colaboración, en cuanto al IVA se refiere, está condicionado a que la regularización alcance a la calificación de operaciones y la determinación del sujeto pasivo de la operación quedaría por tanto incluida dentro de la calificación a que se refiere el art.47.ter del CE. Analizadas varias cuestiones, la JACE recoge que el conflicto de competencias planteado por la DFG no vincula directamente al procedimiento de cambio de domicilio seguido por la AEAT. Como la DFA fue parte del procedimiento de propuesta de cambio de domicilio, la JACE considera que la DFA no ha sido parte en el conflicto entre DFG y AEAT y eso impide que se resuelva la controversia. La JACE acuerda conceder a la DFA trámite de alegaciones finales por plazo de 1 mes para que formule su acuerdo o disconformidad con la calificación pretendida por la DFG.	R 49/2024
50/2024	52/2021	El objeto es determinar el domicilio fiscal de una persona física con efecto retroactivo al 01/01/2015. Para resolver la discrepancia la JACE acude a la segunda de las reglas previstas en el apartado uno del art.43 CE por el que procede determinar cuál es el principal centro de intereses. El centro de intereses tiene que ser el principal, considerándose tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF. A estos efectos se excluyen de la base imponible las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional. Tras el análisis de la documentación se concluye que es en Arnedo (La Rioja) donde ha desarrollado la actividad económica constituyendo ese rendimiento de la actividad económica la práctica totalidad de la Base Imponible del IRPF de la persona física. En consecuencia, la JACE declara que el domicilio fiscal de la persona física durante los años 2016, 2017 y 2018 radicó en Arnedo (La Rioja).	R 50/2024

Recaudación tributaria de las Haciendas Forales



Recaudación por tributos concertados en 2024. Previsión de cierre

Igor Guinea Palacios

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 2024

La recaudación acumulada hasta agosto en Euskadi se había incrementado un 2,1% respecto al mismo periodo del año anterior. Se trataba de una tasa de avance muy moderada teniendo en cuenta que la economía vasca había crecido alrededor del 1,8%, se había registrado un aumento del empleo de aproximadamente un 2,0% y el nivel de precios/salarios había fluctuado durante este lapso en una horquilla entre el 3% y el 4%.

La explicación procedía fundamentalmente de la concurrencia de dos factores ajenos a los fundamentales económicos:

- El impacto de las devoluciones a mutualistas en cumplimiento de las Sentencias del Tribunal Supremo (STS 255/2023, de fecha 28 de febrero de 2023 y STS 673/2024 de 19 de abril): En torno a 350 millones de euros hasta agosto.
- La comparación con un periodo afectado por elevados ingresos tributarios extraordinarios.

Para el tramo final de año se ha previsto una progresiva desaceleración en el crecimiento de la recaudación de la CAE hasta situarse finalmente en una tasa de incremento del +0,5% respecto a 2023, debido, principalmente, a que todavía están pendientes de materializarse, en lo que resta de año, más de la mitad del total de devoluciones correspondientes a los mutualistas.

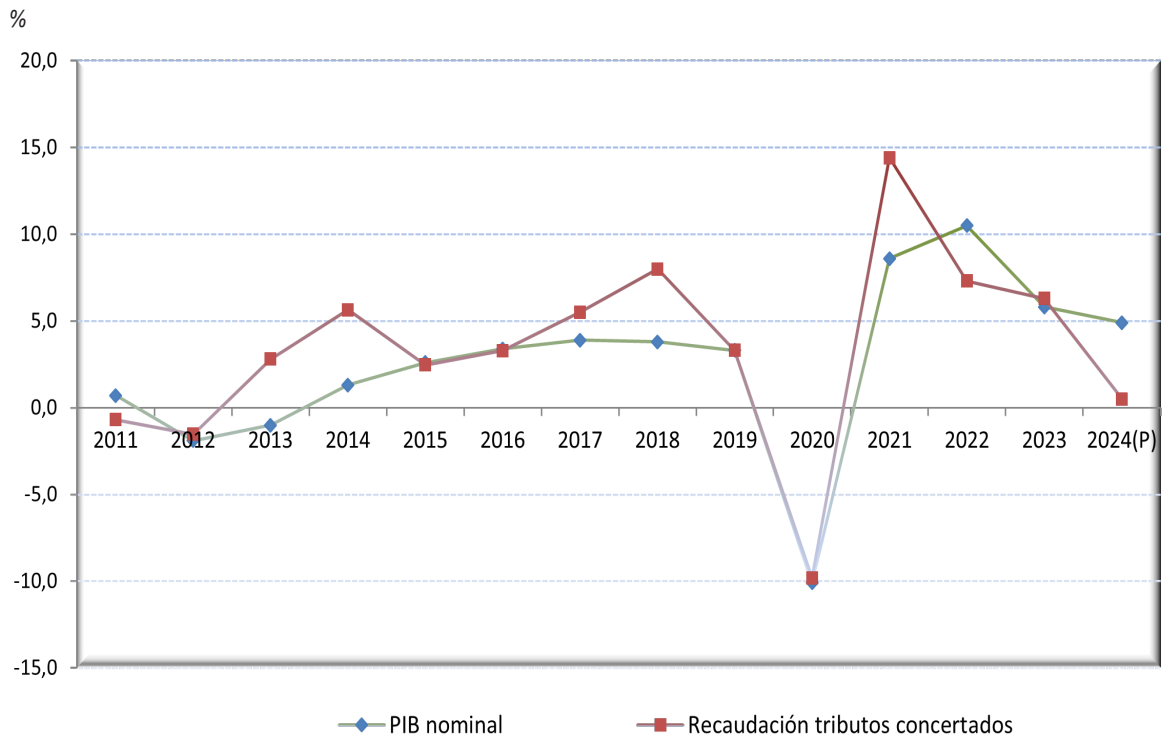
La previsión del cierre de la recaudación para 2024 hubiera resultado notablemente más positiva, situándose incluso por encima de la previsión presupuestaria, si no hubiera sido por el impacto de ambos factores – especialmente, las devoluciones a mutualistas. A pesar del impacto extraordinario de las devoluciones a mutualistas, la previsión de cierre de la recaudación 2024 es superior a la recaudación de 2023.

De esta manera, el global de recaudación que se espera obtener en la CAE por los tributos concertados es de 18.300.939 miles de euros. En términos absolutos, el crecimiento de la recaudación será de 88.452,6 miles de euros respecto a la recaudación de 2023.

La estimación de cierre de la recaudación supone una ejecución del 96,3% sobre la recaudación presupuestada hace un año (699.311 miles de euros menos).

Por apartados, se estima que la imposición directa se reducirá un 0,3% mientras que los ingresos por impuestos indirectos mostrarán un aumento superior (+1,4%). Finalmente, la recaudación procedente del bloque de tasas y otros ingresos está prevista que decrezca un 4,9%.

Evolución de la recaudación por tributos concertados y del PIB nominal de la CAE



* *Recaudaciones del periodo de 2011 a 2017 en base a los Ajustes IVA calculados de acuerdo a la metodología del Concerto Económico.*

(P) *Previsiones 2024*

Recaudación CAE

(miles de euros)

Impuesto	Recaudación 2023	Previsión 2024	Diferencia	Variación (%)
IRPF	7.085.533	6.916.309	-169.224	-2,4
Impuesto sobre sociedades	1.635.679	1.760.400	124.721	7,6
IVA (ajustes con el Estado incluidos)	6.930.344	6.912.900	-17.444	-0,3
Total II.EE. de fabricación e I.E.E.* (ajustes con el Estado incluidos)	1.419.922	1.515.910	95.988	6,8
Resto de impuestos y ajustes	1.141.922	1.195.420	54.412	4,8
Recaudación total	18.212.846	18.300.939	88.453	0,5

**Impuesto Especial sobre la Electricidad (IEE)*

En el apartado de la imposición directa, la recaudación por IRPF había crecido hasta agosto un 1,5%. Para el cierre de año, se espera un descenso de la recaudación por este impuesto del 2,4%, ya que, en el último tramo del año, se prevé la materialización de un importante volumen de devoluciones relacionado con el caso de los mutualistas. De hecho, se estima que la cuota diferencial del impuesto refleje un valor negativo de 871.600 miles de euros, lo que supone un caudal de devoluciones 807.003 miles de euros superior al realizado en 2023.

La recaudación por retenciones de rendimientos del trabajo había mostrado hasta agosto un notable avance (+7,5%), gracias a la positiva evolución del mercado de trabajo. La ocupación en la CAE se había incrementado en el primer semestre del año alrededor del 2,0% y las retribuciones salariales en torno al 3,4%. De cara al cierre del año, se espera un ritmo de incremento del 7,8%:

Los ingresos procedentes de las retenciones por rendimientos de capital mobiliario se estaban viendo impulsados (44,8% hasta agosto) por el fuerte incremento en la distribución de dividendos y por el aumento retenciones sobre intereses de cuentas bancarias. Para el cierre de 2024, está previsto que el crecimiento sea más moderado (37,1%) dado el debilitamiento esperado de las retribuciones al capital.

La recaudación por pagos fraccionados ha registrado hasta agosto un incremento del 13,9%. Se espera una continuidad en la positiva evolución de los ingresos a cuenta vinculados a las actividades de empresas personales, autónomos y profesionales por lo que la recaudación final esperada cerrará el año con un crecimiento similar (11,1%).

En el caso del impuesto sobre sociedades, la recaudación había reflejado hasta agosto un aumento del 14,8% debido, principalmente, a los positivos resultados de la campaña de sociedades. A final de año se espera que el incremento de recaudación (7,6%) sea inferior al de agosto por el incremento previsto en el volumen de devoluciones que se realizarán en el último tramo del año.

Dentro de los principales impuestos indirectos, se espera que la recaudación por el total de IVA prácticamente se establezca (-0,3%) debido fundamentalmente a la caída estimada en el apartado del ajuste de importaciones (-6,0%), cuyo balance hasta agosto había sido del -5,6%. La recaudación por este impuesto relativo a la gestión propia disminuirá a final de año un 1,2%, una tasa similar a la de agosto (-1,4%) al compararse con un año incidido por algunos ingresos extraordinarios.

La recaudación global del conjunto de los impuestos que gravan consumos específicos de bienes crecerá en el cierre del año un 6,8%, destacando dentro de este agregado, el avance del impuesto especial sobre la electricidad (42,3 millones de euros más que el mismo periodo del año anterior) que se explica fundamentalmente por el restablecimiento progresivo del tipo impositivo vigente (5,11269632 por ciento) antes de la aprobación en 2021 de medidas para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad.

Los impuestos concertados en los cuatro últimos años (impuesto sobre envases de plástico no reutilizables, sobre transacciones financieras, sobre determinados servicios digitales y sobre depósitos de residuos en vertederos) se estima que en 2024 contribuyan a la recaudación total en un importe de 109.100 miles de euros.

RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN 2024. PREVISIÓN DE CIERRE

2024ko EAean AURREKUSITAKO DIRU-BILKETA/ PREVISION RECAUDACION CA P V 2024

Zerga Itunduak / Tributos concertados
FINKATUTA/ CONSOLIDADO

(en euros/ eurotan)

	Diru-Bilketa 2023 Recaudación	Aurreikuspena 2024 Previsión	% (2) / (1)	Aurrekontua 2024 Presupuesto	Aldea Diferencia	Gauzpen Maila Grado ejec.	
	(1)	(2)	(2) / (1)	(3)	(2) - (3)		
ZUZENEKO ZERGAK							
IMPUESTOS DIRECTOS							
Pertsona Fisikoen Errentaren g/Zerga:							Imppto. s/ Renta Personas Físicas :
Lan eta Lanbide-larriaren Etekinen Atxikip.	6.591.877.001	7.109.100.000	7,8	6.804.000.000	305.100.000	104,5	Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.
Higgarriaren Kapital Etekinen Atxikip.	226.968.391	311.100.000	37,1	200.800.000	110.300.000	154,9	Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario
Higiezinen Kapital Etekinen Atxikip.	89.043.005	89.500.000	0,5	92.200.000	(2.700.000)	97,1	Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario
Ondare Irabazien Atxikip.	34.202.380	58.500.000	71,0	36.600.000	21.900.000	159,8	Retenciones Ganancias Patrimoniales
Loteria eta Apostu Jakin Batzuen g/Z Ber.	30.172.240	22.109.000	(26,7)	35.300.000	(13.191.000)	62,6	Gravamen especial s/premios det. Loterías y ap.
Zatlako Ordainketak	177.867.430	197.600.000	11,1	185.900.000	11.700.000	106,3	Pagos frac. Profes. y Empresariales
Hondar-kuota Garbia	(64.597.306)	(871.600.000)		(132.200.000)	(739.400.000)		Cuota diferencial neta
PFEZ Gutzira	7.085.533.139	6.916.309.000	(2,4)	7.222.600.000	(306.291.000)	95,8	Total I R P F
Sozietateen g/Zerga:							
Higgarriaren Kapital Etekinen Atxikip.	226.968.391	311.100.000	37,1	200.800.000	110.300.000	154,9	Imppto. s/ Sociedades :
Higiezinen Kapital Etekinen Atxikip.	89.042.595	89.500.000	0,5	92.200.000	(2.700.000)	97,1	Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario
Ondare Irabazien Atxikip.	34.202.374	58.500.000	71,0	36.600.000	21.900.000	159,8	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	1.285.465.526	1.301.300.000	1,2	1.258.000.000	43.300.000	103,4	Cuota diferencial neta
Sozietateen Zergak. Guztira	1.635.678.826	1.760.400.000	7,6	1.587.600.000	172.800.000	110,9	Total I. Sociedades
Egiputzadunak Ez Direnen Errentaren g/Zerga	179.940.493	169.700.000	(5,7)	132.100.000	37.600.000	128,5	Imppto. s/ Renta No Residentes
Oinordekotasunen eta Dohaintzen g/Zerga	159.012.602	157.400.000	(1,0)	165.100.000	(7.700.000)	95,3	Imppto. s/ Sucesiones y Donaciones
Ondarearen r.z./Fortuna handien gaineko aldi bate	176.178.097	196.600.000	11,6	177.400.000	19.200.000	110,8	Imppto. s/ Patrimonio /Temporal Solidaridad de las Grandes Fortunas
Kreditu Erakundeetako gordailuen g/Z	29.738.094	29.500.000	(0,8)	31.300.000	(1.800.000)	94,2	Imppto. s/ Depósitos en las Entidades de Crédito
Energia elektrikoaren elskotzenaren g/Z	(266.415)	10.400.000		31.000.000	(20.600.000)	33,5	Imppto. s/ Producción de Energía Eléctrica
Bestelako Iraungitako Zergak	0	0		0	0		Impuestos extinguidos
Zuzeneko Zergak Guztira	9.265.814.837	9.240.309.000	(0,3)	9.347.100.000	(106.791.000)	98,9	Total Impuestos Directos
ZEHARKAKO ZERGAK							
IMPUESTOS INDIRECTOS							
BEZ Berezko Kudeaketa	4.441.456.756	4.387.900.000	(1,2)	4.814.000.000	(426.100.000)	91,1	IVA Gestión propia
BEZ. FA Kudeaketa	4.441.456.756	4.387.900.000	(1,2)	4.814.000.000	(426.100.000)	91,1	Gestión propia D.F.
BEZ. FFAA Egokitzapena	0	0		0	0		Ajuste interno
Ondare-eskualdekaten g/Zerga	168.020.389	174.900.000	9,1	170.900.000	4.000.000	102,3	Imppto. s/ Transmisiones Patrimoniales
Egintza Juridiko Dokumentatuen g/Zerga	36.464.110	40.000.000	4,7	35.100.000	4.900.000	114,0	Imppto. s/ Actos Jurídicos Documentados
Zenbait Garraioaldien g/Z.B.	27.253.719	31.900.000	17,0	28.200.000	3.700.000	113,1	I.E. s/Determinados Medios de Transporte
Fabrikazio Z.Berezko Berezko Kudeaketa	3.873.500	3.300.000	(14,8)	4.000.000	(700.000)	82,5	Impostos. Especiales. Gestión propia
Alkohola, Eratorriak eta Bitartekoak	1.445.090.958	1.445.000.000	(0,0)	1.432.000.000	13.000.000	100,9	Alcohol, Derivados e Intermedios
Hidrokarburoak:	0	0		0	0		Hidrocarburos:
Barne eragiketak (tasa autonomika salbu)	1.445.090.958	1.445.000.000	(0,0)	1.432.000.000	13.000.000	100,9	Op. Interiores (excluido tipo autonómico)
Tasa autonomikoa	0	0		0	0		Tipo autonómico
Tabako-motak	361.725.522	377.000.000	4,2	378.000.000	(1.000.000)	99,7	Labores del Tabaco
Garagardoak	2.815.186	2.600.000	(7,6)	3.100.000	(500.000)	83,9	Cerveza
Elektrizitatea	10.685.267	53.000.000	396,0	78.000.000	(25.000.000)	67,9	Electricidad
Ikatzaren g/Z.B.	0	0		0	0		I.E.s/ Carbón
Berterabili ezin diren plastikoko ontzien g/Z.B.	11.488.615	14.000.000	21,9	9.200.000	4.800.000	152,2	I.E. s/ Envases de Plástico no Reutilizables
Aseguru-primen g/Zerga	118.236.661	124.200.000	5,0	119.200.000	5.000.000	104,2	Imppto. s/ Primas de Seguros
Joku jardueraren g/Zerga	6.507.080	7.600.000	15,0	6.100.000	1.500.000	124,6	Imppto. s/ Actividades del Juego
Berotegi-efektuko gas fluordunen g/Zerga	4.021.814	8.500.000	111,3	5.100.000	3.400.000	166,7	Imppto. s/ Gases fluorados de efecto invernadero
Finantza-transakzioen g/Zerga	74.525.793	81.000.000	8,7	88.000.000	(7.000.000)	92,0	Imppto. s/ Transacciones Financieras
Zenbait zerbitzu digitalen g/Zerga	11.587.446	13.400.000	15,6	21.600.000	(8.200.000)	62,0	Imppto. s/ Determinados Servicios Digitales
Zabortzetan Hondakinak Uztearen g/Z	10.728.787	14.700.000	15,6	12.200.000	2.500.000	120,5	Imppto. s/ Depósito de residuos en vertederos
Iraungitako Zergak	1.763	(500.000)		0	(500.000)		Impuestos extinguidos
Zeharkako Zergak Guztira	6.734.583.367	6.778.500.000	0,7	7.204.700.000	(426.200.000)	94,1	Total Impuestos Indirectos
TASAK ETA BESTELAKO SARRERAK							
TASAS Y OTROS INGRESOS							
Bingoa	3.588.750	3.700.000	3,1	4.500.000	(800.000)	82,2	Bingo
Makinak eta aparatu automatikoak	32.367.375	32.500.000	0,4	33.700.000	(1.200.000)	96,4	Máquinas y aparatos automáticos
Kasinoak eta bestelakoak	6.352.049	6.400.000	0,8	6.800.000	(400.000)	94,1	Casinos y otros
Jokoaren gaineko tasak Guztira	42.308.174	42.600.000	0,7	45.000.000	(2.400.000)	94,7	Total Tasas de juego
Errekaragoak	17.514.009	19.500.000	11,3	19.000.000	500.000	102,6	Recargos
Berandutza interesak	32.349.692	31.300.000	(3,2)	23.100.000	8.200.000	135,5	Intereses de Demora
Isunak	20.505.671	13.800.000	(32,7)	15.100.000	(1.300.000)	91,4	Sanciones
Tasak eta bestelako Sarrerak Guztira	112.677.546	107.200.000	(4,9)	102.200.000	5.000.000	104,9	Total Tasas y otros ingresos
BEREZKO KUDEAKETA GUZTIRA	16.113.075.749	16.126.009.000	0,1	16.654.000.000	(527.991.000)	96,8	TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTION PROPIA
BEZaren egokitzapena							Ajuste IVA
Aduanak	1.627.674.983	1.530.000.000	(6,0)	1.810.000.000	(280.000.000)	84,5	Importaciones
Barne Eragiketak	861.212.400	995.000.000	15,5	928.000.000	67.000.000	107,2	Op. Interiores
BEZaren egokitzapena Guztira	2.488.887.383	2.525.000.000	1,5	2.738.000.000	(213.000.000)	92,2	Total Ajuste IVA
Zerga Berezien Egokitzapena							Ajustes Impptos. Especiales
Alkohola, Eratorriak eta Bitartekoak	59.171.889	54.252.000	(8,3)	60.200.000	(5.948.000)	90,1	Alcohol, Derivados y Prod. Intermedios
Aduanak	253.051	252.000	(0,4)	200.000	52.000	126,0	Importaciones
Barne Eragiketak	58.918.839	54.000.000	(6,3)	60.000.000	(6.000.000)	96,0	Op. Interiores
Hidrokarburoak	(513.402.231)	(478.959.000)	7,3	(509.900.000)	33.961.000	93,3	Hidrocarburos
Aduanak	44.534	41.000	(7,9)	100.000	(59.000)	41,0	Importaciones
Barne Eragiketak	(513.446.767)	(476.000.000)	7,3	(510.000.000)	34.000.000	93,3	Op. Interiores
Tasa autonomikoa	0	0		0	0		Tipo autonómico
Tabako motak	28.397.463	36.000.000	26,8	24.000.000	12.000.000	150,0	Labores del Tabaco
Garagardoak	21.564.623	20.717.000	(3,9)	22.100.000	(1.383.000)	93,7	Cerveza
Aduanak	112.864	117.000	3,7	100.000	17.000	117,0	Importaciones
Barne Eragiketak	21.451.759	20.600.000	(4,0)	22.000.000	(1.400.000)	93,6	Op. Interiores
Berterabili ezin diren plastikoko ontziak	13.929.782	14.000.000	0,5	11.929.000	3.000.000	127,3	Envases de plástico no reutilizables
Aduanak	4.178.390	5.500.000	31,6	3.600.000	1.900.000	152,8	Importaciones
Barne Eragiketak	9.751.393	8.500.000	(12,8)	7.400.000	1.100.000	114,9	Op. Interiores
Zerga berezien egokitzapenak Guztira	(390.338.476)	(350.990.000)	10,1	(392.600.000)	41.610.000	89,4	Total Ajustes Impptos. Especiales
Berotegi-efektuko gas fluordunen g/Zaren Egok.							Ajuste Gases Fluorados Efecto Invernadero
Aduanak	479.578	670.000	39,7	450.000	220.000	148,9	Importaciones
Barne Eragiketak	382.197	250.000	(34,6)	400.000	(150.000)	62,5	Op. Interiores
Gas Fluordunen g/ Zren egokitzapena Guztira	861.775	920.000	6,8	850.000	70.000	108,2	Total Ajuste Imppto. Gases Fluorados
ITUNDUTAKO ZERGAK GUZTIRA	18.212.486.431	18.300.939.000	0,5	19.000.250.000	(689.311.000)	96,3	TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS

Previsión Cierre 2024. CVFP 15/10/2024

Previsión de recaudación por tributos concertados en 2025

Igor Guinea Palacios

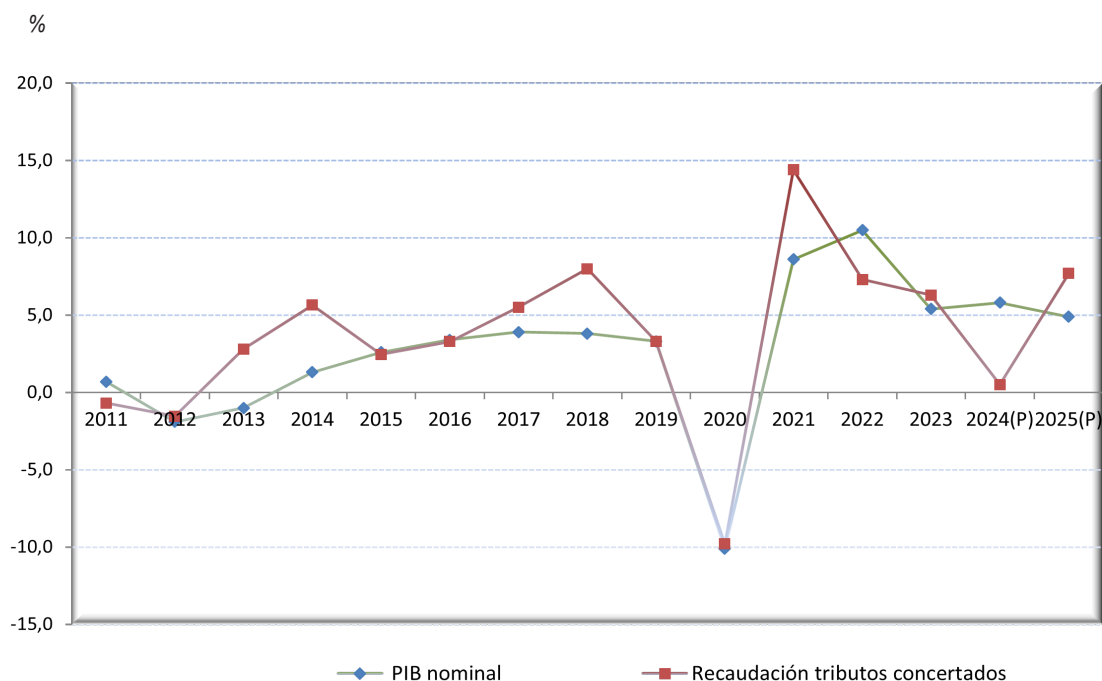
Responsable del Servicio de gestión de ingresos y análisis recaudatorio
Dirección de Recursos Institucionales del Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco

El cuadro macroeconómico elaborado por el Gobierno Vasco contempla un incremento del PIB nominal en 2025 del 4,3%. El crecimiento de la recaudación en la CAE se prevé que sea 3,48 puntos porcentuales mayor que el presupuesto de 2024, alcanzando una tasa del 7,7% respecto a la previsión de cierre de 2024. Si se obvia, no obstante, de la comparativa interanual la parte que no se consolida en 2025 de las devoluciones a los mutualistas (aproximadamente, el global de los años no prescritos anteriores a 2023), el avance de los ingresos tributarios en 2025 respecto a la previsión de cierre en la Comunidad Autónoma de Euskadi sería similar a la expansión prevista de la economía vasca para dicho año.

De esta manera, el global de recaudación que se espera obtener en la CAE por los tributos concertados es de 19.718.636,9 miles de euros, lo que supondrá una tasa de incremento interanual del 7,7%. En términos absolutos, el crecimiento de la recaudación será de aproximadamente 1.417.697,9 miles de euros respecto a la recaudación prevista para 2024.

Más concretamente, se estima que la recaudación por impuestos directos aumentará un 8,3%, mientras que los ingresos por impuestos indirectos mostrarán un incremento algo inferior (7,2%). Finalmente, la recaudación global asociada a tasas y otros ingresos está prevista que aumente un 4,4% de media.

Evolución de la recaudación por tributos concertados y del PIB nominal de la CAE



* **Recaudaciones del periodo de 2011 a 2017 en base a los Ajustes IVA calculados de acuerdo a la metodología del Concerto Económico.**

(P) **Previsiones 2024-2025**

Recaudación CAE

(miles de euros)

Impuesto	Previsión 2024	Presupuesto 2025	Diferencia	Variación (%)
IRPF	6.916.309	7.646.607	730.298	10,6
Impuesto sobre sociedades	1.760.400	1.773.060	12.660	0,7
IVA (ajustes con el Estado incluidos)	6.912.900	7.459.412	546.512	7,9
Total II.EE. de fabricación e I.E.E.* (ajustes con el Estado incluidos)	1.515.910	1.607.545	91.635	6,0
Resto de impuestos y ajustes	1.195.420	1.232.013	36.593	3,1
Recaudación total	18.300.939	19.718.637	1.417.698	7,7

***Impuesto Especial sobre la Electricidad (IEE)**

Por impuestos, en 2025, se estima que la recaudación por IRPF crecerá un 10,6% respecto al cierre previsto para 2024, debido, principalmente, a la mejora esperada en la cuota diferencial neta del impuesto, ya que el ejercicio de 2024 había estado fuertemente condicionado por las devoluciones a mutualistas. La recaudación por cuota diferencial neta se espera que, a final de año, alcance un saldo neto de -326,7 millones de euros frente a los -871,6 millones de euros del año anterior.

Los ingresos por retenciones de rendimientos de trabajo seguirán reflejando el incremento previsto del empleo y los salarios. Su avance se verá, no obstante, moderado por la prevista revisión del IRPF, de tal manera, que la recaudación por estas retenciones crecerá un 3,0% en 2025.

La mejora en la renta disponible de los hogares producirá una mayor demanda de vivienda en alquiler con la consiguiente presión al alza de los precios, por lo que para 2025 se espera que la recaudación por retenciones de rendimientos de capital inmobiliario supere en 4,4 puntos porcentuales la recaudación de cierre prevista para 2024.

La recaudación por el impuesto sobre sociedades crecerá en 2025 un 0,7% hasta alcanzar los casi 1.773.060 miles de euros, gracias al avance de los ingresos por retenciones de capital y de ganancias patrimoniales.

En 2025, el total de ingresos por el Impuesto sobre el Valor Añadido alcanzará la cifra de 7.459.412 miles de euros, lo que supondrá un aumento del 7,9% con respecto a 2024.

En lo que se refiere al IVA de gestión propia, el crecimiento se situará en un 8,1% y, procederá, por un lado, del incremento esperado en las bases imponibles del impuesto como consecuencia, a su vez, del alza de los precios, y del avance del consumo final y, por otro, del restablecimiento gradual a lo largo de 2024 y principios de 2025 de tipos impositivos sobre determinados productos cuyo efecto se desplegará durante un periodo sustancial de 2025.

Para el cálculo del ajuste IVA se dispone del escenario macroeconómico del Estado, que refleja un incremento, tanto del gasto en consumo final nacional privado, como de las importaciones. Asimismo, se ha tenido en cuenta el impacto del restablecimiento de tipos impositivos sobre la recaudación del Es-

tado. Así, las previsiones de ingresos por este concepto en el año 2025 se espera que alcancen un total de 2.717.000 miles de euros. Este importe se distribuirá por territorios en función de los coeficientes horizontales aprobados para el ejercicio de 2025.

Para el global de los impuestos especiales de fabricación e impuesto especial sobre electricidad se espera un incremento recaudatorio en la gestión directa de las Diputaciones Forales del 6,5% sobre el cierre previsto para 2024. Así pues, se recaudarán por estos impuestos 2.060.025 miles de euros, que se ajustarán internamente entre las Diputaciones Forales, según los coeficientes horizontales vigentes en 2025.

Se estima que la recaudación por el impuesto especial sobre hidrocarburos avanzará un 3,8%, alineada, por tanto, con la evolución prevista para la economía en 2025.

En el caso del impuesto especial de electricidad, se espera un incremento muy importante (80.000 miles de euros) que se sustenta en el restablecimiento del tipo impositivo desde el 0,5% hasta el 5,11269632%.

El resto de los impuestos especiales de fabricación se prevé que aumenten a una tasa situada en una horquilla de entre el 2,1% y el 4,5%, gracias al impulso de la economía vasca.

Para estimar los ajustes con el Estado por impuestos especiales de fabricación, impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables e impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero se ha procedido del mismo modo que se ha seguido en el cálculo del Ajuste IVA con el Estado. El resultado final es que a lo largo de 2025 las Diputaciones Forales transferirán a la Agencia Tributaria del orden de 358.180 miles de euros, como saldo neto de dichos ajustes.

La recaudación por el global del resto de impuestos –que representa aproximadamente el 6% del total de ingresos tributarios – se estima que aumentará un 3,1%.

PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTA-DOS EN 2025

2025eko EAean AURREIKUSITAKO DIRU-BILKETA / PREVISION RECAUDACION C A P V 2025

Zerga Itundua / Tributos concertados
FINKATUTA / CONSOLIDADO

(en euros/ eurotan)

	Aurrekontua 2024 Presupuesto (1)	Aurreikuspena 2024 Previsión (2)	Aurrekontua 2025 Presupuesto (3)	(3) s/ (1) %	(3) s/ (2) %	
ZUZENEKO ZERGAK						
IMPUESTOS DIRECTOS						
Personoa Fisikoen Errentaren g/Zerga:						Imppto. s/ Renta Personas Físicas :
Lan eta Lanbide-iardueren Etekinen Atxikip.	6.804.000.000	7.109.100.000	7.322.027.100	7,6	3,0	Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.
Higiezariaren Kapital Etekinen Atxikip.	200.800.000	311.100.000	316.200.000	57,5	1,6	Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario
Higiezariaren Kapital Etekinen Atxikip.	92.200.000	89.500.000	93.455.800	1,4	4,4	Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario
Ondare Irabazien Atxikip.	36.600.000	58.500.000	13.785.000	(62,3)	(76,4)	Retenciones Ganancias Patrimoniales
Loteria eta Apostu Jakin Batzuen g/Z Ber.	35.300.000	22.109.000	23.039.490	(34,7)	4,2	Gravamen especial s/premios det. Loterías y apuestas
Zatikako Ordainketak	185.900.000	197.600.000	204.800.000	10,2	3,6	Pagos frac. Profes. y Empresariales
Hondar-kuota Garbia	(132.200.000)	(871.600.000)	(326.700.000)			Cuota diferencial neta
PFEZ Guztira	7.222.600.000	6.916.309.000	7.646.607.390	5,9	10,6	Total I R P F
IMPUESTOS INDIRECTOS						
Sozietateen g/Zerga:						Imppto. s/ Sociedades :
Higiezariaren Kapital Etekinen Atxikip.	200.800.000	311.100.000	316.200.000	57,5	1,6	Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario
Higiezariaren Kapital Etekinen Atxikip.	92.200.000	89.500.000	93.455.800	1,4	4,4	Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario
Ondare Irabazien Atxikip.	36.600.000	58.500.000	78.115.000	113,4	33,5	Retenciones Ganancias Patrimoniales
Loteria eta Apostu Jakin Batzuen g/Z Ber.	0	0	0			Gravamen especial s/premios det. loterías y apuestas
Hondar-kuota Garbia	1.258.000.000	1.301.300.000	1.285.288.900		(1,2)	Cuota diferencial neta
Sozietateen Zergak Guztira	1.587.600.000	1.760.400.000	1.773.059.700	11,7	0,7	Total I. Sociedades
Egoitzadunak Ez Direnen Errentaren g/Zerga	132.100.000	169.700.000	177.088.000	34,1	4,4	Imppto. s/ Renta No Residentes
Oinordekotasunen eta Dohaintzen g/Zerga	165.100.000	157.400.000	164.280.400	(0,5)	4,4	Imppto. s/ Sucesiones y Donaciones
Ondarearen g/Z/Fortuna handien gaineko aldi baterako elkartasun	177.400.000	196.600.000	201.754.600	13,7	2,6	Imppto. s/ Patrimonio /Temporal Solidaridad de las Grande
Kreditu Erakundeetako gordailuen g/Z	31.300.000	29.500.000	30.772.000	(1,7)	4,3	Imppto. s/ Depósitos en las Entidades de Crédito
Energia elektrikoaren ekizoenaren g/Z	31.000.000	10.400.000	16.822.000	(45,7)	61,8	Imppto. s/ Producción de Energía Eléctrica
Bestelakorraungitako Zergak	0	0	0			Impuestos extinguidos
Zuzeneko Zergak Guztira	9.347.100.000	9.240.309.000	10.010.384.090	7,1	8,3	Total Impuestos Directos
ZEHARKAKO ZERGAK						
IMPUESTOS INDIRECTOS						
BEZ Berezko Kudeaketa	4.814.000.000	4.387.900.000	4.742.411.600	(1,5)	8,1	IVA Gestión propia
BEZ FA Kudeaketa	4.814.000.000	4.387.900.000	4.742.411.600	(1,5)	8,1	Gestión propia D.F.
BEZ FFAA Egokitzapena	0	0	0			Ajuste interno
Ondare-eskualdaketen g/Zerga	170.900.000	174.900.000	182.506.200	6,8	4,3	Imppto. s/ Transmisiones Patrimoniales
Egintza Juridiko Dokumentatuen g/Zerga	35.100.000	40.000.000	41.726.800	18,9	4,3	Imppto. s/ Actos Jurídicos Documentados
Zenbait Garraiobidieren g/Z.B.	28.200.000	31.900.000	33.100.000	17,4	3,8	I.E. s/ Determinados Medios de Transporte
Fabrikazio Z.Bereziki Berezko Kudeaketa	0	0	0			Impptos. Especiales. Gestión propia
Alkohola, Eratorriak eta Bitartekoak	4.000.000	3.300.000	3.370.000	(15,8)	2,1	Alcohol, Derivadas e Intermedios
Hidrokarburoak:						Hidrocarburos:
Barne eragiketak (tasa autonómica salbu)	1.432.000.000	1.445.000.000	1.500.000.000	4,7	3,8	Op. Interiores (excluido tipo autonómico)
Tasa autonómkoa	0	0	0			Tipo autonómico
Tabako motak	378.000.000	377.000.000	394.000.000	4,2	4,5	Labores del Tabaco
Garagardoa	3.100.000	2.600.000	2.655.000	(14,4)	2,1	Cerveza
Elektrizitatea	78.000.000	53.000.000	80.000.000	2,6	50,9	Electricidad
Ikatzaren g/Z.B.	0	0	0			I.E.s/ Carbón
Berrerrabili ezin diren plastikozko ontzien g/Z.B.	9.200.000	14.000.000	14.300.000	55,4	2,1	I.E. s/ Envases de Plástico no Reutilizables
Asaguru-primen g/Zerga	119.200.000	124.200.000	129.482.600	8,6	4,3	Imppto. s/ Primas de Seguros
Joku jardueraren g/Zerga	6.100.000	7.600.000	7.955.900	30,4	4,7	Imppto. s/ Actividades del Juego
Berotegi-efektuko gas fluordunen g/Zerga	5.100.000	8.500.000	8.700.000	70,6	2,4	Imppto. s/ Gases fluorados de efecto invernadero
Finantza-transakzioen g/Zerga	88.000.000	81.000.000	67.000.000	(23,9)	(17,3)	Imppto. s/ Transacciones Financieras
Zenbait zerbitzu digitalen g/Zerga	21.600.000	13.400.000	13.986.000	(35,3)	4,4	Imppto. s/ Determinados Servicios Digitales
Zabortegietan Hondakinak Uztearen g/Z	12.200.000	14.700.000	15.420.400	26,4	4,9	Imppto. s/ Depósito de residuos en vertederos
Iraungitako Zergak	0	(500.000)	0			Impuestos extinguidos
Zeharkako Zergak Guztira	7.204.700.000	6.778.500.000	7.236.614.500	0,4	6,8	Total Impuestos Indirectos
TASAK ETA BESTELAKO SARRERAK						
TASAS Y OTROS INGRESOS						
Bingoa	4.500.000	3.700.000	3.804.300	(15,5)	2,8	Bingo
Makinak eta aparato automatikoak	33.700.000	32.500.000	33.915.000	0,6	4,4	Máquinas y aparatos automáticos
Kasinoak eta bestelakoak	6.800.000	6.400.000	6.730.100	(1,0)	5,2	Casinos y otros
Jokoaren gaineko tasak Guztira	45.000.000	42.600.000	44.449.400	(1,2)	4,3	Total Tasas de juego
Errekaragoak	19.000.000	19.500.000	20.290.300	6,8	4,1	Recargos
Berandutza interesak	23.100.000	31.300.000	32.694.600	41,5	4,5	Intereses de Demora
Isunak	15.100.000	13.800.000	14.443.000	(4,4)	4,7	Sanciones
Tasak eta bestelako Sarrerak Guztira	102.200.000	107.200.000	111.877.300	9,5	4,4	Total Tasas y otros ingresos
BEREZKO KUDEAKETA GUZTIRA	16.654.000.000	16.126.009.000	17.358.875.890	4,2	7,6	TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTION PROPIA
BEZaren egokitzapena						Ajuste IVA
Aduanak	1.810.000.000	1.530.000.000	1.648.000.000	(9,0)	7,7	Importaciones
Barne Eragiketak	928.000.000	995.000.000	1.069.000.000	15,2	7,4	Op. Interiores
BEZaren egokitzapena Guztira	2.738.000.000	2.525.000.000	2.717.000.000	(0,8)	7,6	Total Ajuste IVA
Zerga Berezien Egokitzapena						Ajustes Impptos. Especiales
Alkohola, Eratorriak eta Bitartekoak	60.200.000	54.252.000	55.458.000	(7,9)	2,2	Alcohol, Derivadas y Prod. Intermedios
Aduanak	200.000	252.000	258.000	29,0	2,4	Importaciones
Barne Eragiketak	60.000.000	54.000.000	55.200.000	(8,0)	2,2	Op. Interiores
Hidrokarburoak	(509.900.000)	(475.959.000)	(486.458.000)	4,6	(2,2)	Hidrocarburos
Aduanak	100.000	41.000	42.000	(58,0)	2,4	Importaciones
Barne Eragiketak	(510.000.000)	(476.000.000)	(486.500.000)	4,6	(2,2)	Op. Interiores
Tasa autonómkoa	0	0	0			Tipo autonómico
Tabako motak	24.000.000	36.000.000	37.400.000	55,8	3,9	Labores del Tabaco
Garagardoa	22.100.000	20.717.000	21.120.000	(4,4)	1,9	Cerveza
Aduanak	100.000	117.000	120.000	20,0	2,6	Importaciones
Barne Eragiketak	22.000.000	20.600.000	21.000.000	(4,5)	1,9	Op. Interiores
Berrerrabili ezin diren plastikozko ontziak	11.000.000	14.000.000	14.300.000	30,0	2,1	Envases de plástico no reutilizables
Aduanak	3.600.000	5.500.000	5.625.000	56,3	2,3	Importaciones
Barne Eragiketak	7.400.000	8.500.000	8.675.000	17,2	2,1	Op. Interiores
Zerga berezien egokitzapenak Guztira	(392.600.000)	(350.990.000)	(358.180.000)	8,8	(2,0)	Total Ajustes Impptos. Especiales
Berotegi-efektuko gas fluordunen g/Zaren Egok.						Ajuste Gases Fluorados Efecto Invernadero
Aduanak	450.000	670.000	686.000	52,4	2,4	Importaciones
Barne Eragiketak	400.000	250.000	255.000	(36,3)	2,0	Op. Interiores
Gas Fluordunen g/ Zren egokitzapena guztira	850.000	920.000	941.000	10,7	2,3	Total Ajuste Imppto. Gases Fluorados
ITUNDUTAKO ZERGAK GUZTIRA	19.000.250.000	18.300.939.000	19.718.636.890	3,8	7,7	TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS

Previsión recaudación Presupuesto 2025. CVFP 15/10/2024

Estadística actualizada de recaudación de las Diputaciones forales por tributos concertados

En virtud del régimen de Concierto Económico, la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los territorios históricos corresponde a las respectivas Diputaciones Forales. En el siguiente enlace se puede consultar información actualizada sobre la recaudación de las Diputaciones Forales por tributos concertados.

[Recaudación de las Diputaciones Forales por tributos concertados - Sistema Tributario y Financiero - Gobierno Vasco - Euskadi.eus](#)

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 2024
- 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)

Global Tax Evasion Report 2024. EUTAX OBSERVATORY

El impacto de la fiscalidad en la igualdad de género en la UE

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 2024

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 de Educación Tributaria \(diciembre 2024\).](#)

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 Economía y Hacienda del Gobierno Vasco, que tiene por objeto recorrer la historia del Concierto Económico a través de los diferentes textos legales que, en cada momento histórico, recogen su contenido. Su autor, Javier Armentia Basterra, durante muchos años responsable del Servicio de Normativa Tributaria de la Hacienda Foral de Álava y gran conocedor del Concierto Económico, trata de huir de tecnicismos legales, optando por la utilización de términos y explicaciones más usuales que faciliten su comprensión con el apoyo asimismo de numerosos cuadros resumen. A través del enlace se accede al sumario del libro junto con la nota introductoria del autor y los datos identificativos necesarios para facilitar su localización.

Global Tax Evasion Report 2024 - EUTAX OBSERVATORY

Tal y como recoge EUTAX OBSERVATORY, El Informe Global sobre Evasión Fiscal 2024 es un estudio relevante que aborda la cuestión de la evasión fiscal a nivel internacional. A lo largo de la última década, los gobiernos han implementado importantes iniciativas para reducir la evasión fiscal en el ámbito internacional. Sin embargo, a pesar de la importancia de estos desarrollos, se sabe poco acerca de los efectos de estas nuevas políticas. ¿Está disminuyendo o aumentando la evasión fiscal global? ¿Están surgiendo nuevos problemas y, de ser así, cuáles son? Este informe responde a estas preguntas gracias a una colaboración de investigación internacional sin precedentes, basada en el trabajo de más de 100 investigadores de todo el mundo.

El impacto de la fiscalidad en la igualdad de género en la UE

El 13 de enero de 2025, el Subcomité de Asuntos Fiscales del Parlamento Europeo celebró una audiencia pública sobre el impacto de la fiscalidad en la igualdad de género en la Unión Europea. La audiencia se organizó en el contexto de la Semana de la Igualdad de Género 2024 del Parlamento Europeo, que tuvo lugar del 2 al 5 de diciembre de 2024.

La audiencia analizó cómo las medidas fiscales en los Estados miembros de la UE afectan a la igualdad de género, ya sea de manera positiva o negativa. Se examinaron las políticas fiscales que pueden considerarse actualmente como obstáculos para promover la igualdad de género y cómo se pueden abordar estos obstáculos. Además, en la audiencia se examinaron las medidas fiscales que pueden servir como una buena práctica o que podrían considerarse para promover la igualdad de género. Por último, se examinaron si las políticas fiscales a escala de la UE pueden contribuir a la consecución de este objetivo.

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
Telefonia/Teléfono: 945/016770 – zergak@euskadi.eus

LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL

VI-522/93
ISSN – 2253 - 7805

«ZERGAK» aldizkarian parte hartu nahi dutenek Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organora bidali behar dituzte artikuluak.

- Bina kopia posta elektronikoz bidaliko da, adierazitako helbidera.
- Idazlaren luzapenak ez ditu 20 orrialdeak gaindituko, lerroen artean tarte bikoitza utziz.
- Artikulu bakoitzari 200 hitz baino gehiago edukiko ez duen laburpen bat erantsiko zaio.
- Idazlanean irudirik balego, bera osatzeko erabili diren zenbakizko datuak bidaliko lirateke.
- Artikulugile bakoitzak bere izena, helbide oso, telefonia eta NAN zenbakia bidaliko ditu.
- Idazlanak EAEko edozein hizkuntzatan, hots euskaraz zein gaztelaniaz, idatz daitezke.
- Artikuluak hizkuntza inklusiboa erabiliz idatziko dira, irudirik eta genero-estereotiporik gabe.
- Lankidetzari buruzko xehetasun gehiago jakiteko (ordainsariak, izapideak, etab.), harremanetan jar zaitezke zergak@euskadi.eus helbidera mezu bat bidaliz.

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

Idazlana argitaratzeak ez du, derrigorrez, bertan jakinarazi diren aburuekiko adostasunik adierazi nahi, iritziak egilearen erantzukizunpean gelditzen baitira.

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

- Se remitirá una copia del trabajo mediante e-mail a la dirección de correo indicada.
- La extensión del artículo no debe superar las 20 páginas, a doble espacio.
- Los artículos deberán ir acompañados de un resumen, cuya extensión no deberá exceder de 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.

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

Su publicación no significa necesariamente un acuerdo con las opiniones expresadas que serán de la responsabilidad exclusiva de la autora o autor.