

# E ditorial

La capacidad de maniobra de las Instituciones de la CAPV en materia de política tributaria reside fundamentalmente en la imposición directa, dado que es en este ámbito en el que el Concierto Económico abre mayores posibilidades competenciales a los Territorios Históricos, facultando el diseño de unos tributos propios adaptados a las peculiaridades y prioridades específicas del País Vasco.

Las dos figuras más representativas de la imposición directa, tanto por su capacidad recaudatoria como por su significado económico y su arraigo social son los impuestos que gravan la renta obtenida por las personas físicas y por las personas jurídicas, el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades (IS) respectivamente.

Actualmente, la recaudación por IRPF en el conjunto de las haciendas forales supera los 3.400 millones de € y representa casi un tercio del total de ingresos por tributos concertados y la recaudación por el IS asciende a cerca de 1.440 millones de €, un 13% de la recaudación tributaria total. Entre ambos impuestos, que representan alrededor del 96% de los impuestos directos en cuanto a recaudación, se obtienen algo más del 40% de los ingresos tributarios totales de las haciendas forales.

EAEko erakundeek zergen arloko politikan eragiteko duten gaitasuna batez ere zuzeneko zergen arlokoa da, zerga horien eremuan baitute, Ekonomia Itunari esker, eskumenik gehien lurralde Historikoei; eskumen horiei esker, zerga propioak diseinatzeko gaitasuna dute lurraldeok, Euskadiren ezaugarri berezi eta lehentasunei egokiturik.

Zuzeneko zergen artean bi zerga adierazgarrienak, bai biltzen duten diru-kopuruagatik, bai ekonomian duten garrantziagatik zein gizartean erroturik egoteagatik, pertsona fisikoek zein pertsona juridikoek lortutako errentak zergapetzen dituztenak dira, hau da, PFEZ (pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga), eta sozietateen gaineko zerga (SZ).

Gaur egun, eta hiru foru-ogasunak kontuan harturik, PFEZri esker 3.400 milioi € baino gehiago eskuratzen dituzte, hau da, hitzartutako tributuei esker guztira eskuratzen denaren ia heren bat, eta SZri esker jasotzen dena, berriz, ia 1.440 milioi € da, hau da, zergen bidez guztira eskuratzen denaren % 13. Bi zerga horiek, biltzen den diru-kopuruari dagokionez, zuzeneko zergen ia % 96 ematen dute, eta foru-ogasunek guztira eskuratzen dutenaren % 40 baino zertxobait gehixeago.

IRPF e IS, son probablemente los máximos exponentes del ejercicio de la capacidad normativa tributaria que el Concierto Económico confiere a las Instituciones de los Territorios Históricos, habiéndose configurado dos impuestos con estructuras propias, originales y diferenciadas respecto a las de territorio común aunque, ha de reconocerse, influenciadas en algunos aspectos por las tendencias de esos impuestos en el Estado, en el marco de una dinámica de influencias recíprocas, nada sorprendente entre sistemas tributarios tan próximos y con espacios comunes de convivencia e interacción.

Más allá de la reflexión y los cambios que con carácter anual realizan las Haciendas Forales sobre aspectos concretos, adaptando su sistema tributario a nuevas prioridades y problemáticas puntuales, o corrigiendo los efectos de la inflación en impuestos progresivos, el momento actual ha invitado a un debate más general y profundo sobre la política tributaria del País Vasco.

Por un lado, el anuncio de reformas por parte del Gobierno del Estado, tanto en el IRPF, como en el IS, tiene una influencia innegable en el ámbito territorial foral. De hecho, el Concierto Económico condiciona determinados aspectos de estos impuestos en el ámbito foral a la normativa de régimen común. Esta influencia no es exclusiva de ámbito estatal; las Diputaciones Forales procuran realizar una labor de prospección y seguimiento de iniciativas desarrolladas en otros sistemas tributarios, evaluando la posibilidad de adaptarlas o incorporarlas al régimen foral.

Pero además, concurren razones suficientes para reconsiderar el actual modelo de imposición directa foral, tanto en relación con el IRPF como el IS.

En cuanto al IRPF, existe margen para profundizar en los principios inspiradores de la reforma de

Ekonomia Itunak Lurralde Historikoetako erakundeek zergen arloa arautzeko emandako gaitasunaren adibiderik nabarmenena izango dira, seguru asko, PFEZ eta SZ. Bi zerga horiek egitura propioa dute, originalak eta estatuarekiko aldeak dituztenak dira, nahiz eta onartu beharko den, zergok estatuari gertatzen diren joeren eragina ere badutela zenbait arlotan, eragin hori bi noranzkoetan gertatzea eragiten duen dinamika baten baitan; eta hori ere ez da bat ere harrizkoa elkarrengandik hain gertu dauden bi zerga-sistematari, elkarren alboan eta elkar eraginez aritzea egokitzen zaien neurrian.

Foru-ogasunek urtero gai jakin batzuetan aldaketak eta gogoeta egiten dute, zerga-sistema beste lehenetasun eta arazo batzuetara egokitzeko, edo inflazioak zerga progresiboetan dituen ondorioak zuzentzeko, baina gogoeta horiek hori egonik ere, aurrerago joatea komeni da, eta une egokia da oraingoa Euskadiko zerga-politikari buruz eztabaida zabalago eta sakonago bati ekiteko.

Batetik, eta estatuko gobernuek iragarri duenez, bai PFEZn eta bai SZn aldaketak egingo ditu, eta horrek ukaezineko eragina dauka gure lurralde-eremuan. Izan ere, eta Ekonomia Itunean esaten denez, zerga horiek foru-eremuan dituzten zenbait ezaugarri bat etorri behar dute erregimen komuneko araudian esaten denarekin. Eragin hori ez da estatutik datorrena bakarrik. Foru Aldundiak beste zerga-sistema batzuetan aurrera eramandako ekimenak aztertu eta horien jarraipena egiten saiatzen dira, foru-erregimenera egokitu eta erregimen horretan jasotzeko modukoak ote diren jakiteko.

Baina esandakoaz gainera, badago nahikoa arrazoi foru-erakundeen zuzeneko zerga-sistema berraztertzeko, bai PFEZ bai SZ berraztertzeko.

PFEZri dagokionez, nahikoa tarte dago oraindik ere 1999. urteko erreforma eragin zuten printzipioe-

1999<sup>1)</sup> en la que se construye la estructura actual del impuesto y procede asimismo valorar la conveniencia de aproximación a los modelos de impuesto que se van imponiendo en los países de nuestro entorno (en particular el tratamiento de los rendimientos de capital y la evolución hacia un impuesto dual).

Por lo que se refiere al IS, el actual modelo de IS foral data de 1996. Probablemente se ha cubierto un ciclo temporal suficiente, 10 años, para justificar una revisión de la estructura del impuesto y para valorar, entre otras cosas, su acercamiento a las tendencias de la imposición de sociedades en los sistemas tributarios de nuestro entorno (fundamentalmente caracterizados por una reducción de los tipos nominales y efectivos y por una revisión de los sistemas tradicionales de incentivos para adecuarlos a políticas claras y selectivas de trascendencia económica y social).

En el contexto descrito, las Diputaciones Forales, en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Eukadi, vienen trabajando desde principios de año en el diseño de una reforma tributaria que afectará sobre todo a la imposición directa, centrándose principalmente en el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades.

Aunque aún no han trascendido sino algunas pinceladas de lo que puede ser la orientación de esta reforma, a la vista de las pretensiones sobre su entrada en vigor -en principio se programa para 2007- es previsible que se nos pueda desvelar en los próximos meses, cuando estén suficientemente avanzados los trabajos preparatorios de los oportunos proyectos de disposiciones forales.

tan sakontzeko (orduan hezurmamitu zen zergak gaur egun duen egitura), eta komeni da ikustea ea ez ote duen merezi gure inguruko herrialdeetan nagusitzen ari diren zerga ereduetara hurbiltzea (berezi kapitalaren errendimenduak duen tratamenduari dagokionez eta bi ikuspegiko zerga baterantz jotze-ari dagokionez).

SZz denaz bezainbatean, gaur egun indarrean dagoen eredia 1996. urtekoa da. Igaro den denbora tarte, 10 urte, ziur asko nahikoa da zergaren egitura berrikusteko eta, beste gauza batzuen artean, gure inguruko zerga-sistemetan sozietateen gaineko zergen arloan egiten ari diren hurbiltzea merezi duen edo ez ikusteko (inguruko horien ezauzgarri nagusia tipo nominal eta efektiboak murriztea eta pizgarrien sistema tradizionala berrikustea dira, politika garden eta selektiboetara hurbiltzeko asmoz, ekonomian eta gizartean eragiteko).

Deskribatu dugun testuinguru horretan, Foru Aldundiak, Zergen arloa Koordinatzeko Organoaren baitan, urte hasieratik lanean ari dira batez ere zuzeneko zergei eragingo dieten erreforma bat diseinatzen, eta batez ere PFEZari eta SZri eragingo dio.

Nahiz eta orain arte oso gutxi baino ez dugun jakin erreforma horrek eragingo dituen aldaketek, hala ere, eta kontuan izanik printzipioz behintzat 2007rako indarrean jarri nahiko luketela, aurreikusitakoa da datozen hilabeteetan zerbait jakiteko moduan izango garela, foru-xedapenen egitasmoak prestatzeko lanak behar beste aurreraturik egongo direnean.

<sup>1)</sup> Entre los objetivos de la reforma de 1999 se apuntaban: Reducción generalizada de la carga fiscal, apoyo al desarrollo eco-

nómico, favorecer a las rentas del trabajo, favorecer a la familia y al ahorro previsión, reforzar la progresividad del impuesto y simplificar el impuesto.

En cuanto al contencioso suscitado respecto a las normas forales del IS –recordamos que el Tribunal Supremo, en Sentencia de 9 de diciembre de 2004, declaraba la nulidad de varios artículos de las normas forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades y que las Instituciones Forales de los Territorios Históricos reaccionaban aprobando nuevas disposiciones reparadoras del vacío normativo causado por dicha Sentencia que no conformaron a los reclamantes, continuando estos con sus recursos judiciales- los hitos más relevantes en estos meses han sido, por una parte, la suspensión cautelar de las disposiciones forales que establecían un nuevo tipo de gravamen del 36,5% decretada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco mediante los correspondientes autos de 24-4-06 (caso de Bizkaia) y de 8-5-06 (casos de Álava y Gipuzkoa) y, por otra, la polémica suscitada ante la posibilidad que proyecta el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia europeo para que se pronuncie sobre la conformidad de las normas forales del IS con la normativa comunitaria. Situados en este punto, las instituciones del País Vasco aguardan esperanzadas la Sentencia del Asunto Azores<sup>2)</sup> prevista para principios del mes de septiembre y que, de confirmarse la línea argumental de las conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed<sup>3)</sup>, podría disipar las dudas que la desafortunada Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 ha generado sobre la capacidad normativa foral que el Concierto Económico reconoce a las instituciones forales.

La sección de Actualidad Fiscal dedica un apar-

SZ arautzen duten foru-arauen inguruan, auzi edo gatazka horrek mugari asko ditu. Gogoan izan behar dugu Auzitegi Gorenak, 2004ko abenduaren 9an emandako epaiaren bidez, deusez jo zituela Sozietateen gaineko Zerga arautzen zuten foru-arauen hainbat artíkulu, eta horri aurre egiteko, Lurralde Historikoetako erakundeek beste xedapen batzuk argitaratu zituzten epaiak eragindako hutsunea konpontzeko; baina hasierako erreklamaziogileak ados egon ez, eta epaibideko errekurtoekin jarraitu zuten. Bada, gai horri buruz, azken hilabeteetako gertakari nagusiak hauek dira: zerga-tipo berria % 36,5ean ezarri zuten foru-xedapenak Euskadiko Justizia Auzitegi Gorenak zuhurtziaz indargabe uztea erabaki zuten zenbait autoren bidez (Bizkaiaren kasuan, 06-04-24ko autoa), eta Araba eta Gipuzkoakoak, berriz, 06-05-08ko autoaren bidez. Bestalde, polemika sortu da Euskadiko Justizia Auzitegi Nagusia Europako Justizia Auzitegiari epaiketa aurreko arazo bat aurkeztekotan delako, hain zuzen ere SZ arautzen duten foru-arauak Batasuneko arauekin bat datozen edo ez erabakitzeko. Egoera honetan gaudela, Euskadiko erakundeak zain eta itxaropentsu daude Azoreetako gaiari buruzko epaia noiz agertuko; ustez, irailaren hasieran emango dute, eta abokatu orokorrak, Geelhoed jaunak, ondorioetan erabili zituen argudioen ildotik egiten bada aurrera, Auzitegi Gorenaren 2004ko abenduaren 9ko zoritxarreko epaiak eragindako zalantzak desagertu egingo liriteke, hau da, Ekonomia Itunak foru-erakundeei araugintzarako onartzen dien gaitasunari dagokionez sorturiko zalantzak.

Zergen arloko gaurkotasuneko kontuei buruzko

<sup>2)</sup> Conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed en el Asunto C-88/03, República Portuguesa contra Comisión de las Comunidades Europeas (Reducción de los tipos impositivos aplicables a los ingresos sujetos a tributación de las personas físicas y jurídicas domiciliadas en las Azores), presentadas el 20 de octubre del 2005.

<sup>3)</sup> Remitimos al comentario del editorial del anterior número de la revista Zergak, nº 30, 2-2005, en el que se reproducen también, en versión íntegra, las Conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed presentadas el 20 de octubre de 2005 en el Asunto C 88/03, República Portuguesa contra Comisión de las Comunidades Europeas (asunto Azores).

tado específico a la producción normativa tributaria de cada uno de los tres Territorios Históricos de la CAPV que es elaborado por sus respectivos Servicios de Normativa Tributaria o de Política Fiscal. De entre la relación de disposiciones aprobadas y publicadas en el primer semestre del año, se eligen las más destacables para ser objeto de comentario.

Asimismo, el Órgano de Coordinación Tributaria ha informado favorablemente los proyectos de otras disposiciones aún no aprobadas o pendientes de publicación que serán objeto de comentario en el próximo número de Zergak. Son de destacar los proyectos de norma Foral de Medidas Tributarias para 2006 de Bizkaia y Gipuzkoa y varias disposiciones que avanzan en el desarrollo reglamentario de las Normas Forales Generales Tributarias de Álava y Gipuzkoa (recordamos que la Diputación Foral de Bizkaia, mediante sendos decretos forales ya aprobó el pasado año el Reglamento de inspección tributaria, el Reglamento sancionador y el relativo a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula anti-elusión y el Reglamento de Recaudación).

La crónica de la actualidad fiscal en la Unión Europea que elabora el personal de la Delegación de Euskadi en Bruselas da cuenta de lo más significativo en materia de fiscalidad acontecido en el primer semestre de 2006, estructurándose en cinco grandes apartados: i) fiscalidad de las sociedades, ii) el IVA, iii) la lucha contra el fraude fiscal, iv) el programa Fiskalis 2013 y v) ayudas de Estado de naturaleza fiscal.

Respecto al primero de estos cinco apartados, la fiscalidad de las sociedades, se informa del desarrollo y avances del grupo de trabajo sobre la base imponible común consolidada, se da cuenta de la Comunicación publicada en abril de 2006 por la

atalak leku berezitua eskaini dio EAEko hiru lurralde historikoetako bakoitzak zergen inguruan duen arauen produkzioari; lan hori lurralde historikoetako kasuan kasuko zerga-araudiko edo politika fiskaleko zerbitzuek egin dute. Urteko lehen sei hilabeteetan onartu eta argitaratu diren xedapenen artetik, aipagarrienak aukeratu dira, iruzkinak egiteko.

Horrekin batera, Zerga arloa Koordinatzeko Organoak aldeko txostena eman die oraindik ere onartu ez edo argitaratzeko dauden beste xedapen-egitasmo batzuei, eta horiek "Zergak" aldizkariaren hurrengo alean aipatuko ditugu. Ondorengoak dira aipatzekoak: 2006rako Bizkaiko eta Gipuzkoako zerga arloko neurriei buruzko foru-arauen egitasmoak, eta baita beste zenbait xedapen ere, Araba eta Gipuzkoako zerga arloko foru-arau orokorren araudi bidezko garapenean aurrera egiten dutenak (gogoan izan behar dugu Bizkaiko foru-aldundiak, gai bakoitzarentzako foru-dekretuen bidez, ondorengoak onartu zituela joan zen urtean: zerga-ikuskaritzarako erregelamendua, zehapenen erregelamendua, eta zerga arloko idatzizko kontsultei buruzko, tributazio aurreko proposamenen eta elusioaren aurkako klausularen erregelamendua, eta zerga-bilketaren erregelamendua).

Europako Batasuneko zerga arloko gaurkotasunaren kronika Euskadik Bruselan duen ordezkartzako kideek idatzi dute, eta 2006ko lehen sei hilabetekean izandako gertakaririk adierazgarrienak jaso dituzte, bost atal nagusitan bereizirik: i) sozietateen fiskalitatea, ii) BEZ zerga, iii) zerga-iruzurraren aurkako borroka, iv) Fiskalis 2013 programa, eta v) Estatuak zergen arloan ematen dituen laguntzak.

Bost atal horietako lehenengoari dagokionez, hau da, sozietateen fiskalitatearena, zerga-oinarri komun kontsolidatuaren arloko lantaldeak izandako garapen eta aurrerapausoen berri ematen da, eta horrekin batera, Batzordeak 2006ko apirilean argi-

Comisión bajo el título "Aplicación del Programa comunitario de Lisboa: Avances realizados y por realizar para el establecimiento de una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCSIS)" y se dedica un tercer subapartado al proyecto piloto de implantación de un régimen de imposición para las pymes según las normas del Estado de origen.

En el ámbito del IVA se tratan dos cuestiones: la primera, la modificación de la Directiva del IVA aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica, Directiva 2002/38/CE, (con referencias a la prolongación de la aplicación de la Directiva y al informe presentado por la Comisión evaluando los resultados de la aplicación de la Directiva) y, la segunda, la modernización del IVA aplicable a los servicios financieros y de seguros, cuestión sobre la cual la Comisión presentó el pasado mes de mayo un documento de trabajo sometido posteriormente a consulta pública del que se hace eco la sección de actualidad fiscal de la revista.

El apartado sobre la lucha contra el fraude fiscal centra su atención en la propuesta de estrategia coordinada presentada por la Comisión a los Ministros de Economía y Finanzas de la UE en reunión del pasado 7 de junio.

La situación del Programa Fiscalis, que tiene como misión mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales del mercado interior, es objeto de comentario en el epígrafe cuarto del informe de fiscalidad en la Unión Europea. En su versión actualizada abarcará el periodo 2007-2013 y ha fijado como objetivos fundamentales mejorar el entendimiento y la aplicación del derecho comunitario, una mejora continua de los procedimientos para las administra-

taratutako komunikazioari buruzko informazioa ere badugu; honela du izenburua komunikazio horrek: "Lisboako Programa Komunitarioaren Aplikazioa: egindako eta egin beharreko aurrerapausoak zerga-oinarri kontsolidatu komun bat ezarri ahal izateko sozietateen gaineko zergari (BICCSIS)". Horrekin batera, enpresa txiki eta ertainentzako zerga-sistema bat ezartzeko (jatorriko estatuko arauen arabera) proiektu pilotuari hirugarren azpimultzo bat eskaini diote.

BEZari dagokionez, bi gai aztertu dira: Lehenengoa bide elektronikoen bidez eskaintako zerbitzu batzuei ezarri beharreko BEZa arautzen duen zuzentaraua aldatzeari buruzkoa da, hau da, 2002/38/CE Zuzentaraua (zuzentarau hori ezartzeko epea luzatzeaz hitz egiten da, eta baita Batzordeak aurkeztutako txostenari buruz ere, hain zuzen ere zuzentaraua aplikatzeak zer nolako emaitzak izan dituen jakiteko txostena). Bigarren gaia finantza eta aseguru-zerbitzuei ezarri beharreko BEZa modernizatzeari buruzkoa da; gai horren inguruan Batzordeak lanerako dokumentu bat aurkeztu zuen joan zen maiatzean, gerora jendaurrean jarri zena. Bada, gai horri heltzen dio aldizkariaren zerga arloko gaur egungo egoeraren atalak.

Zerga arloko iruzurrari buruzko atalak Batzordeak Europako Batasuneko Ekonomia eta Finantzen arloko ministroei ekainaren 7ko bileran aurkeztutako estrategia koordinatuaren proposamena aztertu du.

Fiscalis programak barne-merkatuko zerga-sistemen funtzionamendua hobetzea du helburu, eta hain zuzen ere sistema hori aztertu da laugarren epigrafean, Europako fiskalitatea aztertu duen txostenaren 4. epigrafean. Eguneratutako bertsioan, 2007-2013 aldiari helduko zaio, eta hauek izango ditu oinarriko helburu: Batasuneko zuzenbidea hobeto ulertu ahal izatea eta hobeto aplikatzea, administrazio eta administratuentzako prozedurak etengabe hobetzea,

ciones y para los administrados y la formulación de buenas prácticas. En el marco del programa se apoyarán financieramente los sistemas transeuropeos de comunicación e intercambio de información fiscal y se promoverán controles multilaterales, seminarios y proyectos de grupo, visitas de trabajo y actividades de formación.

En cuanto a las ayudas de estado de naturaleza fiscal, se destacan dos casos de actualidad: i) los incentivos fiscales a la exportación instrumentados a través del IS en los regímenes fiscales del Estado, País Vasco y Navarra, considerados por la Comisión ayudas de estado –en una parte calificados como ayuda existente y sobre la que se propone un calendario de supresión gradual y, en otra parte, no considerados ayuda existente (posteriores a la adhesión de España a la UE) y que por tanto deben dismantelarse de inmediato (se hará a partir de 1-1-2007)- y ii) el régimen fiscal de Malta aplicable a las empresas off-shore, sobre el que la Comisión adoptó una decisión en marzo de 2006 para su eliminación gradual.

En el contexto de la reforma del IRPF que se proyecta entre en vigor en 2007, resulta muy oportuno el artículo que abre la sección de “Estudios y Colaboraciones”. En él, **José Luis España Guzmán**, Técnico de la Dirección de Administración Tributaria en el Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco, analiza desde una óptica comparativa la situación del Impuesto en territorio común, Navarra y País Vasco en la antesala de la referida reforma.

El trabajo constituye la versión actualizada de una serie que, con una misma metodología –en la que resalta la utilización de herramientas de visualización gráfica- el autor inició en 1998, tras la aprobación del actual modelo de IRPF, y que ha venido revisando periódicamente, a medida que se introdu-

eta praktika egokiak zehaztea. Programa horren baitan, zerga arloko informazioaren berri emateko eta elkartrukatzeko Europa osoko programek finantza arloko laguntza eskuratuko dute, eta alde askotatik egindako kontrolak, mintegiak eta taldeko proiektuak sustatuko dira, bai eta lan-bisitak eta prestakuntzako jarduerak ere.

Zerga arloan estatuak emandako laguntzei buruz, gaurkotasuna duten bi kasu nabarmendu dira: i) Estatuan, Euskadin eta Nafarroan esportazioen alde egon diren zerga pizgarriak, eta Batzordeak estatu-laguntzat jo dituenak; laguntza horien zati bat dagoeneko bazeuden laguntzat jo du, eta beraz, gutxika-gutxika ezabatzeko egutegi bat proposatu da. Beste zati bat ez da jo dagoeneko bazegoen laguntzat ( hau da, Espainia Europako Batasunean sartu ostekoa da), eta beraz, berehala bertan behera utzi behar dira (2007-01-01etik aurrera egingo da). ii). kasua Maltan off-shore enpresei ezartzen zaien zerga erregimena da; 2006ko martxoan Batzordeak harturiko erabakiaren arabera, gutxika-gutxika desagertu egin beharko da erregimen hori.

PFEZ aldatzen ari diren une honetan, eta 2007an indarrean sartuko dela uste denez, oso egokia da “Azterlan eta kolaborazioak” izeneko atalaren hasieran ageri den artikulua. Artikulu horretan, **José Luis España Guzmán** jaunak, Eusko Jaurjaritzako Ogasun eta Herri Administrazio Saileko Zerga Administrazioen Zuzendaritzako teknikariak, zerga horrek Estatuan, Nafarroan eta Euskadin duen egoera aztertu eta erkatu du, aipatu dugun erreformaren atarian gaudela.

Lan hori egileak 1998. urtean metodologia berarekin hasitako sorta baten eguneratutako emaitza da (grafiko bidez ikusteko moduko lan-tresnak erabili izan ditu); kontuan izan behar da urte horretan, 1998an, onartu zela gaur egun indarrean dagoen PFEZ-ren eredua, eta aldian-aldian zerga horretan izandako aldaketak berri-

cían cambios de cierta consideración en la normativa reguladora del Impuesto.<sup>4)</sup>

La posición relativa más favorable para los contribuyentes del País Vasco y la mayor progresividad del modelo de IRPF de la CAPV, que han sido denominador común en los anteriores trabajos del autor, se reafirman en este artículo en el que, además de realizarse un ejercicio de comparación de los tres Impuestos sobre la Renta (Navarra, Territorio Común y País Vasco) situándonos en el presente año 2006, se analizan los efectos de la inflación sobre la carga tributaria de los contribuyentes y, a la espera del contenido definitivo de la reforma (aún en fase de proyecto en el momento de cerrar este editorial), se avanzan algunas reflexiones sobre su alcance y repercusiones.

La segunda colaboración persiste en el objetivo de desbrozar las Normas Forales Generales Tributarias que entraron en vigor el pasado 1 de julio de 2005, al que también han contribuido anteriores artículos de la revista. En esta ocasión es objeto de análisis el régimen jurídico de recargos e intereses de cada uno de los tres territorios históricos de la CAPV. Ambas obligaciones, la de satisfacer el interés de demora y la de satisfacer los diferentes recargos forman parte de las obligaciones tributarias materiales que la Norma califica como accesorias y constituyen una reacción de la Administración ante el incumplimiento de las previsiones normativas, ya sea porque se ha presentado una declaración o autoliquidación fuera de plazo, porque se ha realizado un pago fuera de plazo, o porque este ni tan siquiera se ha realizado en los plazos fijados.

El autor, **Javier Armentia Basterra**, licenciado en Derecho que ocupa el puesto de Jefe del Servicio de Normativa Tributaria en la Diputación Foral de

kusten jardun du, zerga hori arautzen duten araudietan aldaketa nabarmenak gertatzen ziren neurrian.

Artikulu horretan ikusten denez, Euskadiko zergapekoek dute posizio erlatiborik onena, eta EAEkoa da progresibitate handiena duena zerga horretan; aurreko urteetako lanetan ere beste horrenbeste ikusten zen. Bada, hori erakustez gainera, eta errentaren gaineko hiru zergek (Nafarroakoa, Estatukoa eta Euskadikoa) 2006an duten egoera erakustez gainera, inflazioak zergapekoen zerga-zaman nolako eragina duen ere aztertu du, eta aipatu dugun erreforma azkenean zertan geratuko den ikusteko zain gaudelarik (editoriala idazterakoan proiektua baino ez baita), erreforma horren nondik norainokoaren eta ondorioen inguruko gogoeta batzuk ere idatzi ditu.

Bigarren kolaborazioak, 2005eko uztailaren 1ean indarrean sarturiko Zerga arloko Foru Arau Orokorrak xeheki aztertzea du helburu, aldizkarian lehenago agertutako beste artikulu batzuen ildotik. Oraingoan, EAEko hiru lurralde historikoetako errekaru eta interesen erregimen juridikoa aztertu du egileak. Bi obligazio horiek, hau da, berandutza interesa ordaintzea eta era bateko zein besteko errekaruak ordaintzea, Arauak osagarritzat jotako zerga arloko betebeharrak materialen atal bat dira, eta araudiak dioena ez betetzeagatik administrazioak erreakzionatzeko duen moduetako bat dira, hain zuzen ere deklarazio edo autoliquidazio bat epea kanpo aurkeztu delako, ordainketa epea kanpo egin delako, edo ordaindu beharrekoa ez delako ordaindu horretarako jarritako epeetan.

Artikuluaren egilea, **Javier Armentia Basterra**, zuzenbideko lizentziatua da, eta Arabako Foru Aldundiko Zerga arloko Araudiaren Zerbitzuaren bu-

<sup>4)</sup> "Reducción de la rebaja fiscal del IRPF para 1999" Zergak nº 13, 3/1998  
"Nueva rebaja fiscal en el IRPF para el año 2001" Zergak nº 18, 3/2000

"Situación de partida ante una nueva reforma: comparación del IRPF en el año 2002" Zergak nº 22, 2/2002  
"Y en el año 2003 una nueva "reforma" del IRPF" Zergak nº 26, 1/2004



Álava, es un gran conocedor de la materia, habiendo colaborado además en los trabajos de redacción de la Norma Foral General Tributaria.

En su artículo repasa de forma pormenorizada los esquemas de funcionamiento de los recargos por declaración extemporánea (en Bizkaia el recargo en singular, ya que establece un único recargo), los recargos del periodo ejecutivo y los intereses de demora de los territorios históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, desvelando unas diferencias territoriales que, podemos avanzar, son mínimas entre Álava y Gipuzkoa y más relevantes entre estos dos territorios y Bizkaia. Además, dedica los dos últimos apartados a analizar el régimen de recargos e intereses desde la óptica de las obligaciones y deberes de la Administración y a constatar cómo se ve afectado por la regulación en las Normas Forales de otras materias.

Las adquisiciones intracomunitarias constituyen uno de los tres grandes grupos de operaciones gravadas por el IVA, junto con las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales y las importaciones de bienes.

Con carácter general, estas operaciones tributan de acuerdo con el principio de imposición en destino, hasta tanto no se apruebe mediante las oportunas disposiciones comunitarias el Régimen Definitivo que se previó en un principio, basado en la imposición en origen. No obstante, según desvela **Lourdes Serna Blanco**, Profesora Titular de Escuela Universitaria del Departamento de Economía Aplicada II en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad del País Vasco, en el tercer artículo de este número de Zergak, la regla general de tributación de las adquisiciones intracomunitarias en el IVA se ve alterada en múltiples ocasiones.

Bajo el título *“Régimen general de tributación de las operaciones intracomunitarias y cada uno de los*

*rua; oso ondo ezagutzen du gaia, eta Zergei buruzko Foru Arau Orokorra idazteko lanetan ere jardundu.*

Artikulu horretan, zehatz-mehatz aztertzen dira Araba, Bizkaia eta Gipuzkoan epez kanpo egindako deklarazioak direla eta ordaindu beharreko erre-karguek nola funtzionatzen duten (Bizkaian berezia da kasua, erre-kargu bakarra baitago), eta baita aldi exekutiboko erre-karguek eta atzerapenengatiko interesek ere nola funtzionatzen duten; lanak erakusten digunez, Araba eta Gipuzkoaren artean aldeak oso txikiak dira, baina alde handiagoa dago bi lurralde horien eta Bizkaia-aren artean. Gainera, azkeneko bi atalak erre-kargu eta interesen erregimena aztertzeari buruzkoak dira, baina administrazioak dituen bete-beharren ikuspegitik, eta beste arlo batzuk arautzen dituzten foru-arauek erregimen horretan nolako eragina duten ere aztertzen du.

Erkidego arteko erosketak dira BEZ zergak zergapetzen dituen hiru eragiketa-multzo handietako bat, horrekin batera direla enpresariak edo profesionalek ondasunak eskueran jarri eta zerbitzuak eskaintzea, eta ondasunak inportatzea.

Orokorrean hitz eginda, eragiketa horiek zergak ordaintzerakoan destinoko inposizioaren printzipioa betetzen da, eta hala jarraituko du, hasiera batean aurrekusi zen behin betiko erregimena onartzen ez den artean Batasuneko xedapenen bidez; hasierako aurreikuspenek jatorriko inposizioa zuten oinarri. Dena den, eta **Lourdes Serna Blanco** andreak, Euskal Herriko Unibertsitateko Ekonomia eta Enpresa Zientzien Fakultatearen baitako Unibertsitate Eskolako irakasle titularrak (Ekonomia Aplikatua II Departamentua), “Zergak” aldizkariaren ale honetan erakusten digunez, erkidego arteko erosketen kasuan BEZ dela eta bete beharreko arau orokorra askotan aldatzen da.

Ilatzi duen artikularen izenburua hau da: *“Erkidego barruko eragiketen erregimen orokorra eta BE-*

*regímenes particulares que la Norma Foral 7/1994, del IVA, desarrolla en torno a ellas”, la autora estructura su trabajo en seis apartados: i) introducción, ii) el régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias en el IVA: origen y funcionamiento, iii) el régimen general de las adquisiciones intracomunitarias, iv) el régimen general de las entregas intracomunitarias, v) los regímenes particulares en las adquisiciones intracomunitarias y vi) un resumen que se completa con una tabla ilustrativa y del que reproducimos el siguiente texto muy representativo del contenido del artículo: “El régimen transitorio entraña una gran complejidad en la aplicación del impuesto por cuanto la regla general, tributación en destino para las operaciones realizadas entre sujetos pasivos y tributación en origen cuando los adquirentes no gozan de tal calificación, se ve alterada en múltiples situaciones. De hecho como ha quedado de manifiesto, en ocasiones dependiendo del volumen de operaciones y con carácter de opción la tributación se produce en origen a pasar de que la operación intracomunitaria se realice entre sujetos pasivos del impuesto (adquisiciones intracomunitarias no sujetas), la tributación se produce en destino a pesar de que el comprador sea un particular (régimen particular de medios de transporte nuevos) o la alteración de la regla de localización del hecho imponible supone que se graven en destino operaciones que de otro modo se entenderían realizadas en origen (instalaciones intracomunitarias, bienes sujetos a Impuestos Especiales, ventas a distancia).*

La Directiva 2000/60/CE, denominada “Directiva Marco del agua”, establece un nuevo ámbito de actuación en política de aguas, contemplando dos objetivos fundamentales: la protección y mejora del medio acuático y un uso racional del agua que redunde en una gestión más eficaz de los recursos. Entre las medidas recogidas en esta Directiva comunitaria para la consecución de estos objetivos se incluye (artículo 9) el uso de instrumentos económicos por los Estados miembros, para el cumplimiento del

*Zari buruzko 7/1994 Foru Arauak eragiketa horien inguruan garatzen dituen erregimen bereziak”, eta lan hori sei ataletan zatitu du: i) sarrera, ii) erkidego arteko eragiketetan BEZ zergak duen aldi baterako erregimena: sorburua eta funtzionamendua, iii) erkidego arteko erosketen erregimen orokorra, iv) erkidego arteko emateen erregimen orokorra, v) erkidego arteko erosketen erregimen partikularrak, eta vi) guttiaren laburpen bat, eta baita taula bat ere, esandako guttia erakusteko; taula horretatik ondorengo testua jaso dugu, artikuluaaren edukia oso ondo laburbiltzen baitu: “Erregimen iragankorrak konplexutasun handia dauka zerga ezartzeko orduan, zeren arau orokorra askotan ez da betetzen; arau orokor horren arabera, subjektu pasiboen artean egindako eragiketetan destinoan ordaindu behar da zerga, eta erosleak sailkapen horretakoak ez diren kasuan, jatorrian, baina, esan bezala, hori ez da beti horrela. Garbi geratu den moduan, batzuetan, eragiketen bolumenaren arabera eta beti ere aukerakoa izanda, zerga hori jatorrian ordaintzen da, nahiz eta erkidego arteko eragiketa hori zergaren subjektu pasiboaren artekoa izan (betebeharra ez duten erkidego arteko erosketak), edo zerga destinoan ordaintzen da eroslea partikular bat izan arren (garraiobide berrien erregimen partikularra), edo zergapeko oinarria lokalizatzekeo araua aldatzearen bidez, destinoan grabatzen dira bestela jatorrian grabatu beharko litratekeenak (erkidego arteko instalazioak, zerga berezien menpe dauden ondasunak edo urruneko salmentak).*

2000/60/CE zuzentarauak, “Uraren Esparru Zuzentaraua” ere deiturikoak, uraren arloko politikentzako beste jarduera-eremu bat zehaztu du, bi oinarritzko helburu dituela: ura eta uraren ingurunea babestu eta hobetzea eta ura modu arrazoizkoan erabiltzea lortzea, baliabideak modu eraginkorragoan ustiatzea lortzeko. Batasunaren zuzentarau horretan helburuak lortzeko aipatzen diren neurrien artean estatukideek tresna ekonomikoak erabiltzea aipatzen da (9. artikulua), hain zuzen ere urarekin zerikusia

principio de recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los daños o a los efectos adversos sobre el medio acuático, y el principio de quien contamina paga. Los Estados deberán garantizar, a más tardar en 2010, una política de precios del agua que proporcione incentivos adecuados para que los usuarios utilicen de forma eficiente los recursos hídricos y una contribución adecuada de los diversos usos del agua (industrial, doméstico y agropecuario) a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, teniendo en cuenta el principio de quien contamina paga.

Dentro de este contexto, el pasado mes de junio de 2006, el Parlamento Vasco aprobó la Ley 1/2006, de Aguas que, en el apartado dedicado al régimen económico financiero crea una nueva figura tributaria, el Canon del Agua, tema principal del artículo que cierra la sección de "Estudios y Colaboraciones" de este número de Zergak. **Carolina Muro Arroyo**, Técnico de la Dirección de Administración Tributaria en el Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco, estructura su colaboración en cinco grandes apartados: i) una introducción en la que, repasando cómo regulan esta materia los distintos niveles territoriales del sector público (comunitario, estatal, autonómico) con competencia sobre la misma, nos acerca a los principios generales de la aplicación de la política tributaria como instrumento para incentivar un uso racional del agua, ii) una reflexión sobre la naturaleza jurídica del canon, figura tributaria utilizada preferentemente en el ámbito del agua, iii) introducción sobre la facultad de establecer tributos por parte de la CAPV y el marco jurídico que regula esta cuestión y posterior análisis del canon del agua recientemente creado mediante la Ley del Parlamento Vasco 1/2006, de 23 de junio, de Aguas, objeto central del artículo, iv) cuestionamiento de si el canon del agua introduce doble imposición, lo cual desestima

duen zerbitzuen kostua berreskuratzeko printzipioa betetzeko (eta hor sartzen dira ingurumenean duen kostua, uretan eta uraren ingurunean dituen ondorio kaltegarriak eta kutsatzen duenak ordaindu beharra daukala dioen printzipioa. Gehienez ere 2010. urterako, estatuek bermatu egin beharko dute urarentzako prezio politika zehatz bat bideraturik izatea, erabiltzaileek ura modu eraginkorrean erabiltzeari pizgarriak emateko, eta ura erabiltzen den arlo guztietan (industria, etxea eta nekazaritza) urarekin zerkusia duten kostuak berreskuratzeko modu egoteko, printzipio hau gogoan: kutsatzen duenak ordaindu egin beharko du.

Testuinguru horretan, 2006ko ekainean, Eusko Legebiltzarrak Uraren Legea onartu zuen, 1/2006 Legea, eta ekonomia eta finantzen arloko erregimenaren barruan, beste zerga bat sortu zuen, uraren kanona deiturikoa; kanon hori da, hain justu ere, "Zergak" ale honen "Azterlan eta Kolaborazioak" izeneko ataleko azkeneko artikulua den gai nagusia. **Carolina Muro Arroyo** andrea Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Herri Administrazio Saileko Zerga Administrazio Zuzendaritzako teknikaria da, eta artikulua bost atal nagusitan bereiztu du: i) sarrera; bertan, uraren arloko eskumenak dituzten administrazio publikoek (Batasuneko, estatuko eta autonomia erkidegoko) gai hau nola arautu duten erakustez gainera, zerga arloko politikak ura zentzuz erabiltzera nola eraman gaitzaketen erakusten digu. ii) atal honetan, kanonaren ezaugarri juridikoen gaineko gogoeta egiten du; kontuan izan behar da uraren esparruan erabiltzen dela bereziki zerga-modu hori. iii) EAEk zergak ezartzeko duen ahalmenari buruzko sarrera bat da, eta gai hori ahalbidetzen duen esparru juridikoa azaltzen du; horren ostean, uraren kanonari heltzen dio, hau da, Eusko Legebiltzarraren ekainaren 23ko 1/2006 Legeak, Uraren Legeak, sorturiko kanona, eta artikulua den gai nagusia dena. iv) Atal honetan, uraren kanonak gai beragatik bi zerga izatea ote dakarren aztertzen du, eta ezetz

apoyándose en abundante jurisprudencia y v) un interesante apartado final de conclusiones en el que entresaca las ideas más representativas desarrolladas a largo del artículo.

La sección de "Referencias" se abre con un espacio destinado a recoger consultas tributarias que han sido informadas por el Órgano de Coordinación Tributaria, según dispone el artículo 14 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal: "A los efectos de conseguir la coordinación de los criterios que se sustenten por las Administraciones tributarias de los Territorios Históricos, las consultas vinculantes se evacuarán previo informe del Órgano de Coordinación Tributaria ...".

En este número de Zergak se han seleccionado tres consultas relativas al IVA e Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y al IRPF respectivamente:

Concepto tributario	Resumen Consulta
IS - IVA	<p>IS. Para que las entidades acogidas al régimen de entidades parcialmente exentas previsto en la Norma Foral del IS queden exoneradas de presentar declaración por el impuesto, deben cumplir tres requisitos: i) limitación de sus ingresos totales a 100.000 € anuales, ii) limitación de los ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención a 2.000 € anuales y iii) que todas las rentas no exentas obtenidas están sometidas a retención.</p> <p>IVA. Régimen aplicable a una asociación que adquiere productos de alimentación e higiene personal para la venta a sus asociados.</p>

dio, jurisprudentzia zabala oinarri harturik. Azkenik, v). atalean, ondorioak aipatzen ditu, eta artikuluan zehar landutako ideia nagusiak azpimarratzen ditu.

"Erreferentziak" izeneko atalean, lehenbizi zergen arloan egin diren kontsultei buruzko azalpenak ageri dira; azalpenok Zergen arloa Koordinatzeko Organoak eman ditu, maiatzaren 30eko 3/1989 legeak, Zergen arloko Armonizazio, Koordinazio eta Elkarlanari buruzkoak, 14. artikuluan hala xedaturik duenez: "Lurralde Historikoetako zergen arloko administrazioek erabiltzen dituzten irizpideak koordinatzeko, lotesleak diren kontsultei buruzko erantzuna ematean, alde zurretik Zergen arloa Koordinatzeko Organoaren txostena behar izango da..."

"Zergak" aldizkariaren ale honetan, hiru kontsulta jaso ditugu; bata BEZari eta SZari buruzkoa, bestea oinordekotzen eta dohaintzen gaineko zergari buruzkoa, eta azkena PFEZri buruzkoa.

Zerga arloko kontzeptua	Kontsultaren laburpena
SZ - BEZ	<p>SZ. Sozietateen gaineko Zerga arautzen duen foru-arauan, erakunde batzuk salbuetsita egongo dira, neurri batean behintzat, zerga hori dela eta deklarazioa aurkezteko, baina horretarako hiru baldintza bete behar dituzte: i) Beren urteroko diru-sarrerak 100.000 €tik beherakoak izatea, ii) Errententzia duten salbuetsi gabeko errentei dagozkien urteroko diru-sarrerak 2.000 €tik beherakoak izatea, eta iii) Lortu diren salbuetsi gabeko errenta guztiek errententzia izatea.</p> <p>BEZ. Elikagaiak eta pertsonen garbitasunerako produktuak erosi eta elkarteko kideei saltzen dizkien elkarre bati zein erregimen ezarriko zaion.</p>

ISD	ISD. Si el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo del ISD, en los supuestos de adquisiciones mortis causa, percepción de cantidades por beneficiarios de seguros de vida y donaciones de bienes y derechos distintos de inmuebles, será de aplicación la normativa del territorio desde el que se hubiera trasladado la residencia al País Vasco.	ODZ	ODZ. Dohaintza-hartzailak Eusko din badu egoitza, baina hori ODZ zergaren zortzapena gertatu denetik bost urte igaro baino lehen izan bada, mortis causa adkizioen, bizitza-aseguruen onuradunek jasotako kopuruen, eta higiezinak ez diren ondasun eta eskubideen dohaintzen kasuan, Euskadira etorri aurreko lurraldean dagoen araudia izango da ezarri edo aplikatuko dena.
IRPF	IRPF. Condiciones que han de cumplir las aportaciones propias del titular de la actividad económica a entidades de previsión social voluntaria que actúan como instrumento de previsión social empresarial.	PFEZ	PFEZ. Jarduera ekonomikoaren titularrak borondatezko aurreikuspeneko erakunde batera egindako ekarpenek bete behar dituzten baldintzak, aurreikuspeneko erakundeok enpresen aurreikuspeneko tresna gisa diharduten kasuetan.

El apartado "Estadísticas" de la sección de "Referencias", elaborado por el Jefe del Servicio de Gestión de Ingresos y Análisis Recaudatorio en el Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco, **Juan Carlos García Amézaga**, incluye en este número de Zergak dos apartados, ambos analizando la recaudación por tributos concertados acumulada por las Diputaciones Forales, pero referidos a diferentes periodos. En primer lugar, se analiza la recaudación del pasado año 2005 y, en segundo lugar la recaudación acumulada en el primer cuatrimestre de 2006.

La sección de "Información desde la Administración" acompaña una relación de la normativa tributaria que ha sido aprobada en Álava, Bizkaia, Gipuzkoa, la Comunidad Autónoma del País Vasco, la Comunidad Foral de Navarra y territorio común entre el 21 de diciembre de 2005 y el 14 de julio de 2006.

"Erreferentziak" izeneko atalaren barruko "Estatistikak" gunea Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Herri Administrazio Saileko Diru-sarreraren Kudeaketa eta Diru-bilketaren Análisisirako zerbitzuruak idatzi du, **Juan Karlos Garcia Amezaga** jaunak, eta oraingon bi zati ditu, biak ala biak foru-aldundiek zerga hitzartuak deiturikoen bidez izandako sarrerak aztertzen dituztenak, baina aldi ezberdinei buruzkoak. Hasteko, 2005. urteko diru-bilketa aztertzen da, eta bigarren zatian, 2006. urteko lehenbiziko lau hilabeteetan izandakoa.

"Administrazioaren Informazioa" izeneko atalean, zerrenda bat ageri da, eta Araban, Bizkaian, Gipuzkoan, Euskal Autonomia Erkidegoan, Nafarroako Foru Erkidegoan eta Estatuan 2005eko abenduaren 21etik 2006ko uztailaren 14ra bitartean zergen arloan onartu diren araudiak biltzen ditu.

Por último, sugerimos al lector interesado en completar la información útil sobre materia tributaria foral, que acceda a los espacios destinados a este fin en las propias páginas web de cada uno de los tres territorios históricos de la CAPV ([www.alava.net](http://www.alava.net), [www.bizkaia.net](http://www.bizkaia.net), [www.gipuzkoa.net](http://www.gipuzkoa.net)) y en la página web del Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco ([www.ogasun.ejgv.euskadi.net](http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net)).

Bukatzeko, irakurleari jakinarazi nahi diogu foru-aldundien zerga-arloko kontuei buruzko informazio baliagarri ugari aurkituko duela hiru lurralde historikoen web-orrietan ([www.alava.net](http://www.alava.net), [www.bizkaia.net](http://www.bizkaia.net), [www.gipuzkoa.net](http://www.gipuzkoa.net)), eta Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Herri Administrazio Sailaren web-orrian ([www.ogasun.ejgv.euskadi.net](http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net)).