

# R

## Referencias

### CONSULTAS OCTE

**CONSULTA 2006.1.3.1. 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.**

IVA. Régimen aplicable a una asociación que adquiere productos de alimentación e higiene personal para la venta a sus asociados.

#### HECHOS PLANTEADOS

Asociación sin ánimo de lucro que se dedica a adquirir productos de alimentación e higiene personal de carácter ecológico que posteriormente pone a disposición de los asociados para su adquisición.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

1.- Obligación o no de presentar la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades.

2.- Régimen aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

#### CONTESTACIÓN

#### IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

De conformidad con lo previsto en el artículo 120 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, las entidades sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Norma Foral de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo, tributan bajo el régimen de las entidades parcialmente exentas.

En consecuencia, la consultante, en su condición de asociación no acogida al régimen fiscal previsto

en la Norma Foral 16/2004, tributa, por lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, acogida al régimen de entidades parcialmente exentas previsto en los artículos 120 y siguientes de la Norma Foral 24/1996.

Así las cosas, es en el artículo 129 de la Norma Foral 24/1996 donde se regula la obligación formal de presentar liquidación para estas entidades parcialmente exentas.

Como principio general la Norma establece la obligación de presentar declaración por la totalidad de las rentas, exentas y no exentas.

No obstante, y de conformidad con la excepción regulada en el apartado 3 del artículo 129 de la Norma Foral 24/1996, las entidades parcialmente exentas no tendrán obligación de presentar declaración cuando cumplan los siguientes requisitos:

- a) que sus ingresos totales no superen 100.000 euros anuales;
- b) que los ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención no superen 2.000 euros anuales;
- c) que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

En el caso de que la entidad cumpliera los tres requisitos mencionados precedentemente quedaría exonerada de la obligación de presentar declaración por el Impuesto sobre Sociedades.

No obstante se hace constar que, de acuerdo con la información facilitada en el texto de la consulta, la entidad lleva a cabo una explotación económica de compraventa que no tiene la naturaleza de renta exenta, por así establecerse en el apartado 2 del artículo 121 de la Norma Foral 24/1996. Estas rentas obtenidas por la consultante no están

sometidas a retención. Luego, en consecuencia, al menos se estaría incumpliendo uno de los tres requisitos exigidos por la Norma para exonerar a la entidad de presentar la declaración por el Impuesto sobre Sociedades.

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 4, apartado Uno de la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobada mediante el Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, (en adelante Norma), estarán sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. La sujeción al citado tributo se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

Según establece el artículo 5 de la Norma, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se reputarán empresarios o profesionales quienes realicen actividades empresariales o profesionales, teniendo tal condición aquellas actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El mismo artículo señala que, en particular, tienen la consideración de actividades empresariales o profesionales, entre otras, las de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía.

De acuerdo con lo dispuesto en los preceptos anteriormente citados, están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las ventas a sus asociados de los productos de alimentación e higiene personal que adquiere la asociación consultante, por ser rea-

lizadas por dicha asociación en el ejercicio de una actividad empresarial.

A la actividad comercial que desarrolla la asociación no le es de aplicación, ni el régimen simplificado, ni el régimen especial del recargo de equivalencia, en tanto que los mismos son únicamente aplicables a las personas físicas y a las entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que la consultante tributará por el régimen general del Impuesto.

En cuanto al tipo impositivo aplicable a las entregas de productos de alimentación, con carácter general, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 91.Uno.1.1º de la Norma, será del 7%, excepto que se trate de bebidas alcohólicas o tabaco (16%) o de los productos que se relacionan en el apartado Dos.1.1º de dicho artículo que serán gravados al 4% y que a continuación se detallan:

- a) El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.
- b) Las harinas panificables.
- c) Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.
- d) Los quesos.
- e) Los huevos.
- f) Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

Por lo que respecta a los productos de higiene personal, el tipo impositivo aplicable por el Impuesto sobre el Valor Añadido, será del 16%, salvo com-

presas, tampones y protegeslips que tributarán al 7%, todo ello de conformidad con lo establecido en los artículos 90 y 91.Uno.1.6º de la Norma.

2. Por último, respecto de los servicios que presten a sus asociados por cuotas estatutarias, podrían estar exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, según lo establecido en el artículo 20, apartado Uno, número 12º de la Norma, que contempla la exención, previo su reconocimiento de la Hacienda Foral, de las prestaciones de servicios efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidas que no tengan finalidad lucrativa siempre que no perciban de los beneficiarios de dichas operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos y sus objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica.

En todo caso dicha exención no alcanzará:

- a) A las operaciones realizadas para terceras personas.
- b) A aquellas operaciones que, aun siendo realizadas para los miembros de la asociación, se realicen mediante contraprestación distinta de las cuotas fijadas en los estatutos. En el supuesto planteado en la consulta, la exención no alcanzará a las entregas de bienes por distribución de alimentos y productos de higiene personal.
- c) A las entregas de bienes y prestaciones de servicios de que sea destinataria la Asociación, aunque ésta destine los bienes o servicios adquiridos a la realización de operaciones exentas del Impuesto conforme al artículo 20.Uno.12º de la Norma.

En el caso que la entidad consultante solicite la citada exención, dado que realizaría conjuntamente

operaciones que originan el derecho a deducción y otras que no habilitan al ejercicio del citado derecho, la deducción del Impuesto soportado exigirá determinar en primer lugar si existen o no sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional según lo establecido en el artículo 9.Uno.c) de la Norma. De existir sectores diferenciados de la actividad el régimen de deducciones se efectuará de acuerdo con lo establecido en el artículo 101 de la Norma.

De no existir sectores diferenciados el régimen de deducciones debe acomodarse a lo dispuesto en el artículo 102 de la Norma, abriéndose dos posibilidades según se aplique la prorrata especial o la general:

- a) La prorrata especial será aplicable en los supuestos contemplados en el artículo 103.Dos y el régimen de deducciones se ajustará a las reglas recogidas en el artículo 106 de la misma Norma.
- b) La prorrata general se aplicará según lo establecido en los artículos 104 y 105 de la Norma.

**CONSULTA 2006.1.3.2. 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.**

#### HECHOS PLANTEADOS

La madre de la consultante es vecina de un pue-

blo de Navarra y diversas circunstancias familiares le aconsejan trasladar su residencia a Getxo, con el consiguiente cambio de domicilio fiscal. De llevarse a cabo el citado traslado se le plantean dudas sobre la interpretación que pueda darse al apartado Dos del artículo 25 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Se desea conocer la interpretación de los términos "normas de territorio común" contenidos en el precepto citado, si en el futuro le resultara de aplicación.

#### CONTESTACIÓN

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, de aplicación la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuyo artículo 25 dispone que: "Uno. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma. Corresponderá su exacción a la Diputación Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos: a) En las adquisiciones «mortis causa» y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo. b) En las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en territorio vasco. A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. c) En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuan-

do el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo. (...) Dos. En los supuestos contemplados en las letras a) y c) del apartado anterior, las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.2 del Estatuto de Autonomía.”

Por su parte, la Disposición Final Segunda de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía establece que: “1. Lo dispuesto en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económicos vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente.”

Por lo tanto, en los supuestos de adquisiciones mortis causa o percepción de cantidades por beneficiarios de seguros sobre la vida y de donaciones de otros bienes y derechos distintos de los bienes inmuebles, siempre por obligación personal de contribuir, en los que en función de lo dispuesto en el artículo 25 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, correspondiera a la Hacienda Foral de Bizkaia la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si el causante o donatario hubiera adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto, resultará de aplicación la normativa del territorio desde el que se hubiera trasladado al País Vasco el causante o donatario con anterioridad a adquirir la residencia habitual en uno de los Territorios Histó-

cos de la Comunidad Autónoma del País Vasco; en el caso de la consulta, la normativa de la Comunidad Foral de Navarra.

**CONSULTA 2006.3.3.2. 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.**

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Clarificación de las 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, que contiene la redacción del artículo 56 bis de la NF 8/1998 de próxima aprobación.

En particular, pide aclaración sobre las siguientes cuestiones:

- En primer lugar, si cuando el Convenio Colectivo no exija la adhesión a una EPSV de empleo se puede atender a las normas propias de la EPSV.
- En segundo lugar, si cuando la adhesión al plan de empleo haya sido ofrecida a todos los trabajadores se cumple la deducibilidad, independientemente del número de trabajadores que decidan hacerlo.
- ¿Cuáles se consideran los condicionantes que hacen cumplir las condiciones de proporcionalidad entre los parámetros cuantificables estipulados en el artículo 56 bis a) b')?

Atendiendo a la propia definición de EPSV, que

es la de "sistema complementario de pensiones", entiende que complementa a la pensión de la Seguridad Social, y por ello cabría la posibilidad de que entre los parámetros se tenga en cuenta la diferencia entre la base de cotización y el salario real, que afecta únicamente al empresario, a las relaciones de carácter especial, y a los salarios por encima de la base máxima de cotización.

El planteamiento que hace es el siguiente: dado que nuestro sistema de pensiones permite el hecho de que una persona cotice por una base inferior a diez mil euros anuales, mientras que su base real puede multiplicar este número ilimitadamente, sería razonable pensar que el empresario utilice la EPSV como vía para complementar esta pensión, y de hecho esa es una de las razones principales por las que se produce la aportación a la EPSV, aparte del incentivo del "diferimiento" del impuesto.

Entiende que es injusto el hecho de que el empresario pueda cotizar tan por debajo de su rendimiento, pero esa situación es la que ha sido establecida por la Seguridad Social y el empresario se limita a estudiar sus posibilidades y elegir la que mejor se acomode a sus condiciones. Por ello habrá empresarios que coticen sobre la base mínima o máxima o una intermedia, independientemente de sus rendimientos. Sin embargo, el propio sistema de la Seguridad Social obliga al empresario a que el trabajador tenga equiparados sus rendimientos y su base de cotización, con unos topes.

Por todas estas razones, le parecería razonable que en una empresa en la que hay trabajadores de ambos tipos, por un lado el empresario o sus familiares, y por otro lado los trabajadores, se estableciera una fórmula que tuviera esto en cuenta, por dos razones:

- Una, porque la finalidad de la EPSV es la de

ser un complemento de pensiones del régimen de la seguridad social que intente equiparar lo más posible la pensión final al salario del cotizante.

- Otra, porque para afirmar que existe una equidad en las aportaciones del empresario a planes de pensiones, se deberían de tener en cuenta las aportaciones obligatorias junto con las voluntarias, ya que el no hacerlo es lo que efectivamente produciría una desigualdad de aportaciones.

Por ello, la consulta es si, básicamente, este planteamiento podría ser válido, y si no lo es, cuáles serían los parámetros que el servicio de gestión de renta consideraría como justos.

## CONTESTACIÓN

Por Decreto Foral 72/2005, de 27 de diciembre, publicado en el Boletín Oficial de Gipuzkoa de 30 de diciembre de 2005, se ha modificado el Decreto Foral 68/2001, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Entre las novedades incorporadas en este Decreto Foral, cabe citar la adición de un nuevo artículo, el 56 bis, relativo al establecimiento de las condiciones necesarias para reducir las aportaciones propias del empresario a entidades de previsión social voluntaria que actúen como instrumentos de previsión social empresarial, entre las cuales cabe resaltar la de que las aportaciones empresariales deben afectar al colectivo de trabajadores de la empresa. En virtud del mencionado artículo:

*"El titular de la actividad económica podrá reducir, en los términos previstos en el apartado 7, letra b) del artículo 62 de la Norma Foral del Impuesto,*

su base imponible general en el importe de las aportaciones propias que efectúe a entidades de previsión social voluntaria cuando se cumplan los requisitos siguientes:

- a) Que las aportaciones se efectúen a entidades de previsión social voluntaria de los que a su vez sea socio protector y beneficiario.
- b) Que el titular de la actividad económica tenga personal empleado y realice contribuciones o aportaciones empresariales a entidades de previsión social voluntaria de empleo que afecten al colectivo de trabajadores.

A estos efectos, se considera personal empleado al trabajador por cuenta ajena o asalariado vinculado al socio protector por relación laboral, incluido el personal con relación laboral de carácter especial.

Y se entenderá que las contribuciones que realiza el titular de la actividad a entidades de previsión social voluntaria, afectan al colectivo de trabajadores, cuando se cumplan los requisitos siguientes:

- a') Que el titular de la actividad económica sea el socio protector.
- b') Que la totalidad del personal empleado esté acogido o en condiciones de acogerse a una entidad de previsión social empresarial de la que el titular de la actividad sea socio protector, sin que pueda exigirse una antigüedad superior a dos años para acceder a aquél.
- c') Las contribuciones empresariales se deberán realizar conforme a criterios establecidos mediante acuerdo colectivo o disposición equivalente o según lo previsto en las especificaciones de la entidad de previsión social voluntaria empresarial del que el titular de la actividad sea socio protector, y guardarán una proporcionalidad con parámetros cuantifi-

cables como el salario, edad, antigüedad, importe de las aportaciones del personal empleado u otros, proporcionalidad que deberá afectar al titular de la actividad económica y a la totalidad del personal empleado en la misma".

Respecto de las cuestiones planteadas en la consulta, debe señalarse, en primer lugar, que, en efecto, cuando el Convenio Colectivo no exija la adhesión a una EPSV de empleo, las contribuciones empresariales se podrán realizar según lo previsto en las especificaciones de la propia EPSV de la que el titular de la actividad sea socio protector.

En segundo lugar, será suficiente que la adhesión al plan de empleo haya sido ofrecida a todos los trabajadores o que la totalidad del personal empleado estuviera en condiciones de acogerse a una entidad de previsión social empresarial de la que el titular de la actividad sea socio protector, para que se cumpla el objeto de lo establecido en el artículo 56 bis b) b') del Decreto Foral 68/2001, con independencia del número de trabajadores que decidan hacerlo.

Por último, respecto al planteamiento sugerido en la consulta de considerar como uno de los parámetros cuantificables del artículo 56 bis b) c') del mencionado Decreto Foral 68/2001, la diferencia entre la base de cotización a la Seguridad Social y el salario real, debe indicarse que dicho artículo se refiere exclusivamente a la proporcionalidad a determinados parámetros cuantificables de las contribuciones empresariales a las entidades de previsión social voluntaria que actúen como instrumento de previsión social empresarial, sin mencionar, tener en cuenta o relacionar, en ningún caso, dichas contribuciones con el sistema de la Seguridad Social y sus cotizaciones. Por tanto, las contribuciones empresariales deben ser proporcionales a parámetros

cuantificables, tales como salario, edad, antigüedad, importe de las aportaciones del personal empleado, proporcionalidad que debe afectar al titular de la actividad económica y a la totalidad del personal empleado en la misma, no considerándose a estos efectos como parámetro las cotizaciones a la Seguridad Social o la diferencia entre la base de cotización a la Seguridad Social y el salario real o rendimiento obtenido en la actividad. Además,

debe tenerse en cuenta que se admitirán las contribuciones empresariales proporcionales a los parámetros cuantificables indicados anteriormente, siempre que dichos parámetros o criterios estén recogidos en el acuerdo colectivo o disposición equivalente o en las especificaciones de la entidad de previsión social voluntaria empresarial del que el titular de la actividad sea socio protector.