

ZERGA  
ZERGA  
ZERGA

EUSKADIKO  
ZERGA-KOORDINAZIO-  
ORGANOA



ORGANO  
DE COORDINACION  
TRIBUTARIA DE EUSKADI

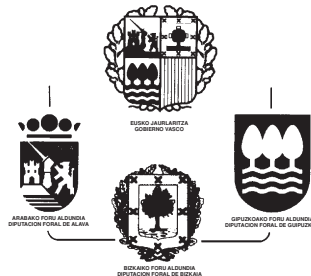
1-2006

ZERGA  
GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO

# ZERGAK

G A C E T A T R I B U T A R I A  
D E L P A Í S V A S C O

EUSKADIKO  
ZERGA-KOORDINAZIO-RAKO  
ORGANOA



ÓRGANO  
DE COORDINACIÓN  
TRIBUTARIA DE EUSKADI

1  
2006

## ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Juan Miguel Bilbao Garai (Lehendakaria/Presidente)  
Miguel Ortega Abad (Zuzendaria/Director)  
Francisco Javier Arrázola Arrien, José Rubí Cassinello, Olatz Imaz Navarro, Zuriñe Embid Zubiria

## ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

José Ramón Martínez Martínez (Eusko Jaurlaritzza/Gobierno Vasco), Javier Armentia Basterra (Arabako Foru Aldundia/Diputación Foral de Álava), Gemma Martínez Bárbara (Bizkaiko Foru Aldundia/Diputación Foral de Bizkaia), José Luis Hernández Goikoetxea (Gipuzkoako Foru Aldundia/Diputación Foral de Gipuzkoa)

## ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN

Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa/Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi  
Gaztelako Atea/Portal de Castilla, n.º 15 - 01007 Vitoria-Gasteiz  
Telefonoa/Teléfono: 945/016770 - Faxa/Fax: 945/016771  
Urteko harpidetza/Suscripción anual: 5.048 pts. - 30,34 euros  
Ale bakarren prezioa/Precio de un ejemplar: 2.020 pts. - 12,14 euros

## ARGITARATZAILEA/EDITA

Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa/Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi

## AZALA/PORTADA

José Luis Robertson Mendizabal

## INPRIMAKETA/IMPRESIÓN

Imprenta SACAL - Barratxi, 2 (Pol. Ind. Gamarra-Betoño) 01013 VITORIA-GASTEIZ

## LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL

VI-522/93  
ISSN - 1133 - 5130  
<http://octe@ej-gv.es>

«ZERGAK Gaceta Tributaria del País Vasco» aldizkarian parte hartu nahi dutenek Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organora igorri behartu dituzte beren idazlanak.

- Bina kopia bidaliko dira, bata paperean eta bestea disketean.
- Idazlanen luzapenak ez ditu 30 orrialdeak gaindituko, lerroen artean tarte bikoitza utziz.
- Artikulu bakoitzari ehun hitz baino gehiago edukiko ez duen laburpen bat erantsiko zaio.
- Idazlanean irudirik balego, bera osatzeko erabili diren zenbakizko datuak bidaliko lirarteke.
- Artikulugile bakoitzak bere izena, helbide osoa, telefonoa eta NAN zenbakia bidaliko ditu.
- Idazlanak EAEko edozein hizkuntzatan, hots euskaraz zein gaztelaniaz, idatz daitezke.

Erredatzio Kontseilua beretzat gordetzen du jasotako artikulua argitaratzeko eskubidea, aurrez ebaluatzaile anonimo baten edo batzuen iritzia ezagutuko duelarik.

Idazlana argitaratzeak ez du, derrigorrez, bertan jakinarazi diren aburuekiko adostasunik adierazi nahi, iritziak egi-learen erantzukizunpean gelditzen baitira.

Todas las personas que deseen colaborar en «ZERGAK Gaceta Tributaria del País Vasco» deberán enviar sus artículos al Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi.

- Se remitirá una copia del trabajo en formato papel y otra bajo soporte magnético.
- La extensión del artículo no debe superar las 30 páginas, a doble espacio.
- Los artículos deberán ir acompañados de un resumen, cuya extensión no deberá exceder de cien palabras.
- Si el artículo incluye representaciones gráficas, se deberán incluir los datos numéricos que sirven de base para su elaboración.
- Los autores incluirán su 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.

El Consejo de Redacción se reserva el derecho de publicar los artículos que reciba, previo sometimiento a un proceso de evaluación anónima.

Su publicación no significa necesariamente un acuerdo con las opiniones expresadas que serán de la responsabilidad exclusiva del autor.

**E**ditorial

5

**A**ctualidad Fiscal

Actualidad Álava. Normativa desde 6/12/2005 hasta 31/05/2006

19

Actualidad Bizkaia. Normativa desde 1/11/2005 hasta 15/06/2006

21

Actualidad Gipuzkoa. Normativa desde 6/12/2005 hasta 31/05/2006

35

Actualidad Unión Europea. Informe de Fiscalidad de la Unión Europea 1/2006 (Enero-Junio 2006)

52

**E**studios y ColaboracionesDe 1999 a 2007 reformando el IRPF.  
*José Luis España*

87

Elementos de la deuda tributaria: aspectos claves del régimen jurídico de intereses y recargos en la Norma Foral General Tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

*Javier Armentia Basterra*

103

Régimen general de tributación de las operaciones intracomunitarias y cada uno de los regímenes particulares que la Norma Foral 7/1994, del Impuesto sobre el Valor Añadido, desarrolla en torno a ellas.

*Lourdes Serna Blanco*

123

Tributos ecológicos, aspectos generales: el nuevo Canon del Agua en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

*Carolina Muro Arroyo*

137

**R**eferencias

Consultas OCTE

157

Recaudación por Tributos Concertados:  
Recaudación enero-diciembre 2005  
Recaudación primer cuatrimestre 2006  
*Juan Carlos García Amézaga*

165

## **N**ormativa Tributaria diciembre 05 - julio 06

Administración del Estado	<b>187</b>
Comunidad Autónoma del País Vasco	<b>191</b>
Comunidad Foral de Navarra	<b>192</b>
Territorio Histórico de Álava	<b>194</b>
Territorio Histórico de Bizkaia	<b>197</b>
Territorio Histórico de Gipuzkoa	<b>201</b>

# 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 Historikoek; 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 estatuan 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 eruedetara 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 mugarri 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 artíkulo, 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 erredua, 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*

*rosa; 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 atzerapenengatikoko 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 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.

Idatzi 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 pasiboen 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 lirakeenak (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 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 ahalbidezen 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 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 dagozkie 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)).

# A ctualidad Fiscal

## ACTUALIDAD ÁLAVA

Normativa tributaria aprobada y publicada en el Territorio Histórico de Álava desde 6 de diciembre de 2005 a 31 de mayo de 2006

Decreto Foral 72/2005, del Consejo de Diputados de 15 de noviembre, que regula el aplazamiento y fraccionamiento del pago de las deudas no tributarias.  
(B.O.T.H.A. nº 137 de 5-12-05) (Norma Foral General Tributaria)

Norma Foral 57/2005, de 19 de diciembre, de Medidas Tributarias para el año 2006.  
(B.O.T.H.A. nº 148 de 30-12-05, Suplemento) (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo)

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2005, del Consejo de Diputados de 30 de diciembre, que modifica el artículo 29, apartado 1, letra a) de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.  
(B.O.T.H.A. nº 148 de 30-12-05) (Impuesto sobre Sociedades)

Decreto Foral 75/2005, del Consejo de Diputados, de 13 de diciembre, que modifica el Decreto Foral 111/2001, de 18 de diciembre, y actualiza para el ejercicio 2006 los signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
(B.O.T.H.A. nº 148 de 30-12-05) (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

Decreto Foral 78/2005, del Consejo de Diputados, de 28 de diciembre, que modifica diversos preceptos del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 111/2001, de 18 de diciembre.  
(B.O.T.H.A. nº 148 de 30-12-05) (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

Decreto Foral 79/2005, del Consejo de Diputados de 28 de diciembre, que modifica el artículo 103 del Decreto Foral 111/2001, de 18 de diciembre, sobre tabla de retenciones aplicables a los rendimientos de trabajo sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
(B.O.T.H.A. nº 148 de 30-12-05) (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

Decreto Foral 80/2005, del Consejo de Diputados de 28 de diciembre, que aprueba las normas de procedimiento aplicables a las consultas tributarias escritas, a las propuestas previas de tributación

y a la declaración de cláusula antielusión.  
(B.O.T.H.A. nº 8 de 20-1-06) **(Norma Foral General Tributaria)**

**Decreto Foral 2/2006**, del Consejo de Diputados de 24 de enero, que aprueba los precios medios de venta de vehículos automóviles y embarcaciones, a efectos de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

(B.O.T.H.A. nº 16 de 8-2-06) **(Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte)**

**Decreto Foral 1/2006**, del Consejo de Diputados de 24 de enero, que regula para el ejercicio 2006 del régimen simplificado el Impuesto sobre el Valor Añadido.

(B.O.T.H.A. nº 17 de 10-2-06) **(Impuesto sobre el Valor Añadido)**

**Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2006**, del Consejo de Diputados de 31 de enero, que adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Álava a las modificaciones introducidas por las Leyes 22, 23 y 30/2005 y Real Decreto-Ley 1/2006.

(B.O.T.H.A. nº 19 de 15-2-06 y nº 22 de 22-2-06) **(Norma Foral General Tributaria, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales)**

**Decreto Foral 5/2006**, del Consejo de Diputados de 7 de febrero, que, en aplicación del artículo 29 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo, determina las actividades prioritarias para el ejercicio 2006.

(B.O.T.H.A. nº 20 de 17-2-06) **(Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo)**

**Decreto Foral 9/2006**, del Consejo de Diputados de 28 de febrero, que modifica el Decreto Foral 111/2001, de 18 de diciembre, Texto refundido del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(B.O.T.H.A. nº 30 de 13-3-06) **(Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)**

**Decreto Foral 11/2006**, del Consejo de Diputados de 7 de marzo, que actualiza los signos, índices o módulos aplicables a la determinación del rendimiento neto de la actividad de transporte de mercancías por carretera.

(B.O.T.H.A. nº 32 de 17-3-06) **(Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)**

**Orden Foral 121/2006**, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 7 de marzo, por la que se aprueban las normas y modelos para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al ejercicio 2005.

(B.O.T.H.A. nº 33 de 20-3-06) **(Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio)**

**Decreto Foral 15/2006**, del Consejo de Diputados de 14 de marzo, que modifica el Decreto Foral 2/2006, de 24 de enero, sobre precios medios de venta de vehículos automóviles y embarcaciones, a efectos de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; Sucesiones y Donaciones y Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

(B.O.T.H.A. nº 35 de 24-3-06) **(Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Dona-**

ciones, Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte)

**Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2006**, del Consejo de Diputados de 21 de marzo, que adapta a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Álava las modificaciones de los tipos impositivos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco establecidas por el Real Decreto Ley 2/2006, de 10 de febrero.  
(B.O.T.H.A. nº 38 de 31-3-06) **(Impuestos Especiales)**

**Decreto Foral 18/2006**, del Consejo de Diputados de 4 de abril, que establece las obligaciones de información respecto de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.  
(B.O.T.H.A. nº 44 de 19-4-06) **(Impuesto sobre la Renta de no Residentes)**

**Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2006**, del Consejo de Diputados de 25 de abril, que adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Álava a las modificaciones establecidas por la Ley 3/2006, de 29 de marzo, de adecuación de la regla de prorrata a la Sexta Directiva Europea.  
(B.O.T.H.A. nº 51 de 10-5-06) **(Impuesto sobre el Valor Añadido)**

**Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2006**, del Consejo de Diputados de 9 de mayo, que modifica la compensación a tanto alzado aplicable al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.  
(B.O.T.H.A. nº 57 de 24-5-06) **(Impuesto sobre el Valor Añadido)**

**Decreto Foral 34/2006**, del Consejo de Diputados de 9 de mayo, que modifica el Decreto Foral

11/2006, de 7 de marzo, de actualización de los signos, índices o módulos aplicables para determinar el rendimiento neto de la actividad de "Transporte de mercancías por carretera".  
(B.O.T.H.A. nº 57 de 24-5-06) **(Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)**

**Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 5/2006**, del Consejo de Diputados de 23 de mayo, que adapta a la normativa tributaria alavesa la modificación del concepto de vehículo destinado al transporte de personas con minusvalía, introducido por la Ley 6/2006, de 24 de abril.  
(B.O.T.H.A. nº 60 de 31-5-06) **(Impuesto sobre el Valor Añadido)**

## ACTUALIDAD BIZKAIA

Normativa tributaria aprobada y publicada en el Territorio Histórico de Bizkaia desde 1 de noviembre de 2005 a 15 de junio de 2006

**NORMA FORAL 9/2005**, de 16 de diciembre, de Haciendas Locales.

La presente Norma Foral nace, como su predecesora la Norma Foral 5/1989, de 30 de junio, de Haciendas Locales, con el objetivo de regular un sistema de recursos de las Haciendas Locales que permita la efectiva realización, desde un punto de vista material, de los principios de autonomía y suficiencia financiera de los municipios del Territorio Histórico de Bizkaia.

No obstante, la estructura diseñada por aquel texto legal se mantiene sustancialmente en la presente Norma Foral. Así, la misma se encuentra dividida en cuatro títulos dedicados al ámbito de aplicación, los recursos de las Haciendas locales, las Entidades supramunicipales y los Entes locales menores, entre

los que destaca el segundo de ellos tanto por su relevancia como por su extensión, ya que incluye 55 de los 61 artículos integrantes de la Norma.

La elaboración de esta nueva Norma Foral obedece, principalmente, a dos novedades normativas han surgido en los últimos meses:

- Por un lado, la aprobación de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, cuya reciente entrada en vigor ha supuesto una profunda renovación y mejora del sistema tributario.

- Por otro, la nueva normativa que en materia de endeudamiento se ha aprobado en el Estado y que ha dejado a las Entidades Locales de Bizkaia con nivel de autonomía financiera menor que las de régimen común, lo cual cae en incumplimiento respecto al apartado quinto del artículo 48 del Concierto Económico.

El artículo 1 de la Norma Foral General Tributaria, dispone que la misma será de aplicación a las Entidades Locales de Bizkaia en los términos establecidos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales de este Territorio Histórico.

Por este motivo, el presente texto normativo establece, en su artículo 7 dedicado a las fuentes del ordenamiento tributario local, que la Norma Foral General Tributaria será aplicable a las entidades locales, con las especialidades contenidas en la propia Norma Foral de Haciendas Locales.

Al mismo tiempo, se recoge que mediante las ordenanzas fiscales las entidades locales podrán adaptar la normativa al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de la Norma Foral General Tributaria.

Por otra parte, el lenguaje utilizado en este texto está adaptado plenamente al instituido por la Norma Foral 2/2005, General Tributaria. Claro ejemplo de ello lo constituyen los artículos dedicados a los procedimientos de revisión, entre los que destacan el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa.

En lo que respecta al primero, está diseñado a imagen y semejanza del recogido en la mencionada Norma Foral, con las especialidades propias del ámbito local. Hay que tener en cuenta que, en el ámbito hacendístico local, este recurso tiene una importancia aún mayor si se quiere que en la Hacienda foral, dado que generalmente es el paso previo único y, por tanto, necesario para aquel contribuyente que desea acceder al recurso contencioso-administrativo, dada la inexistencia de la reclamación económico-administrativa.

Y es precisamente la regulación de esta última una de las mayores novedades del nuevo texto normativo. Un solitario artículo, el 14, supone una innovación de significativo calado al establecer, por un lado la capacidad del municipio de Bilbao para disponer de su propio Tribunal Económico Administrativo, y por otro la posibilidad de que otros municipios cuenten con un órgano similar propio siempre que cuenten con más de 75.000 habitantes y así lo aprueben las Juntas Generales.

Junto a otras novedades de menor importancia, el Capítulo VII del Título II, dedicado a las Operaciones de Crédito, es otro de los más destacados, tanto por su importancia a nivel económico como por las modificaciones que introduce.

Se ha optado por una más pormenorizada regulación, distinguiendo claramente las operaciones de crédito a corto y largo plazo, e instaurándose un doble sistema de control por parte de la Diputación Foral respecto a estas últimas. Así el artículo 55,

uno de los más extensos del texto, establece los supuestos en los que aquellas las operaciones financieras necesitan autorización por parte de la Diputación y aquéllas que se limitan a un informe preceptivo no vinculante.

Por último, los Títulos III y IV, dedicados respectivamente a las Entidades Supramunicipales y a la Entidades Locales Menores, mantienen la regulación establecida en la normativa anterior.

**DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2005, de 30 de diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.**

Se procede a través de este Decreto Foral Normativo a la aprobación de un nuevo tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades que se somete a la preceptiva consideración de las Juntas Generales de Bizkaia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. En cualquier caso, el tipo se propone con carácter provisional, de manera que se incluye una autorización a la Diputación Foral para que, en el supuesto de que finalmente se confirmen las tesis defendidas por las Instituciones Forales, se proceda a compensar por la diferencia resultante de la aplicación del tipo propuesto y el del 32,5 por ciento, ahora suspendido.

Por otro lado, la suspensión cautelar de la vigencia de la nueva redacción del artículo 37 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, establecida a través de los Autos ya mencionados, ha dado lugar a que en estos momentos no existan determinados límites para la aplicación de la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos, cuya inexistencia ampliaría en exceso su ámbito de aplicación para una correcta liquidación del tributo. Así mismo se proce-

de a determinar la aplicación, con carácter transitorio, de los coeficientes de amortización correspondientes a la depreciación efectiva a efectos fiscales vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de la Norma Foral del impuesto.

**DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2005, de 30 de diciembre, por el que se adaptan diversas disposiciones tributarias.**

El vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 26 que el Impuesto sobre el Valor Añadido se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

Asimismo, el artículo 21 del citado Concierto Económico establece que el Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, sin perjuicio de que a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero, les sea de aplicación la normativa autónoma de este Impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 del mismo.

Determinadas disposiciones de carácter tributario, dictadas recientemente en el ámbito estatal, contienen modificaciones normativas en la regulación de los Impuestos citados, por lo que el presente Decreto Foral Normativo tiene por objeto efectuar la obligada adaptación del sistema tributario vizcaíno a las mismas.

**DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2006, de 21 de marzo, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.**



El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 26 que el Impuesto sobre el Valor Añadido se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

La ley 30/2005, de 29 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006 contiene modificaciones normativas en la regulación del citado Impuesto, por lo que el presente Decreto Foral Normativo tiene por objeto efectuar la obligada adaptación del sistema tributario vizcaíno a las mismas.

**DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2006, de 11 de abril, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adecuar la aplicación de la regla de prorata a la Sexta Directiva europea.**

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 26 que el Impuesto sobre el Valor Añadido se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

La normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido supone la transposición de las previsiones contenidas en la Directiva 77/388/CEE de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre volumen de negocios.

Desde el 1 de enero de 1998, y como consecuencia de diversas modificaciones normativas, la percepción de subvenciones que no formaran parte de la base imponible de este Impuesto implicaba una limitación en el derecho a la deducción para

los empresarios o profesionales.

Recientemente, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su Sentencia de 6 de octubre de 2005, ha declarado que esta limitación no era conforme con la Sexta Directiva, lo que obliga a modificar estos preceptos. Según se señala en la Sentencia, únicamente cabe la inclusión de las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones en el denominador de la prorata cuando los empresarios o profesionales que las perciban estén obligados a su aplicación por realizar operaciones que generan el derecho a la deducción junto con otras que no lo generan.

Por otra parte, se incrementa, también, la compensación a tanto alzado del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.

**DECRETO FORAL NORMATIVO 3/2006, de 9 de mayo, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativo al concepto de vehículo destinado al transporte de personas con minusvalía.**

El vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 26 que el Impuesto sobre el Valor Añadido se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

En este sentido, la Ley 6/2006, de 24 de abril, contiene modificaciones normativas en la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido en lo relativo a la aplicación del tipo superreducido del 4 por 100 a todas las operaciones de entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones, servicios de reparación o adaptación de vehículos para personas con movilidad reducida, para incluir todos los vehí-

culos destinados al transporte de estas personas, con independencia de quien sea el conductor y siempre que sirva como medio de transporte habitual para personas minusválidas.

**DECRETO FORAL 178/2005, de 28 de noviembre, por el que se modifican los porcentajes de retención e ingresos a cuenta aplicables a los rendimientos del trabajo.**

La Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica el Capítulo II de su Título XII a los pagos a cuenta.

En desarrollo de la citada materia, el Decreto Foral 132/2002, de 29 de julio, regula los pagos a cuenta correspondientes a los rendimientos del trabajo personal.

El artículo 102 del citado Decreto Foral recoge las tablas de retenciones, que han venido siendo actualizadas periódicamente para adecuarlas a la evolución económica de nuestra sociedad.

El presente Decreto Foral recoge unos nuevos porcentajes de retención e ingresos a cuenta aplicables a los rendimientos del trabajo desde el día 1 de enero del año 2006.

**DECRETO FORAL 179/2005, de 28 de noviembre, por el que se modifica el régimen de pagos fraccionados relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras modificaciones tributarias.**

El Título VI del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se verá sustancialmente reformado mediante el presente Decreto Foral con el objetivo de aproximar lo más posible a su realidad económica las cuantías de los pagos que, a

modo de anticipo, han de efectuar quienes ejerzan actividades económicas.

De este modo, la modificación fundamental recogida en este texto normativo consiste en la eliminación de la opción de ingresar el 20 por 100 de la diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles devengados en cada trimestre natural, que posibilitaba la regulación anterior para quienes realizaran actividades sometidas al método de estimación directa.

Por lo tanto, a partir del 1 de enero de 2006, la cuantía del pago fraccionado quedará fijada en el 5 por 100 de los rendimientos netos de la actividad económica obtenidos en el penúltimo año anterior al que corresponda dicho pago. Esta remisión al penúltimo ejercicio posibilitará, en un futuro cercano, que la Administración tributaria pueda realizar la liquidación correspondiente a estos pagos fraccionados en sustitución del actual régimen de autoliquidación.

No obstante y siendo respetuosos con la realidad económica del contribuyente, se recoge la posibilidad de que éste, cuando considere que los pagos fraccionados que le correspondería efectuar de acuerdo a las reglas establecidas no se corresponden con sus rendimientos o ingresos reales, pueda solicitar su revisión al Servicio de Tributos Directos, quien determinará la base sobre la que efectuar los pagos.

Por último, el Decreto Foral incluye ciertas modificaciones de carácter eminentemente técnico tanto en el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante el Decreto Foral 106/2001, de 5 de junio, como en el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado mediante el Decreto Foral 107/2001, de 5 de junio.

**DECRETO FORAL 180/2005, de 28 de noviembre, por el que se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2006.**

El apartado 2 del artículo 43 de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que, en el supuesto de transmisiones onerosas o lucrativas, el valor de adquisición de los correspondientes elementos patrimoniales se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se aprueben reglamentariamente, atendiendo principalmente a la evolución del índice de precios del consumo producida desde la fecha de su adquisición y de la estimada para el ejercicio de su transmisión.

Por este motivo, el presente Decreto Foral tiene por objeto establecer los referidos coeficientes de actualización aplicables a aquellas transmisiones que tengan lugar en el ejercicio 2006, con el fin de calcular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por otro lado, el apartado 11 del artículo 15 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción dada por la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de Medidas Tributarias en 2005, recoge que a los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas, obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, se deducirá hasta el límite de dichas rentas el importe de la depreciación monetaria producida desde la última actualización legal autorizada respecto al elemento transmitido o desde el día que se adquirió el mismo, si es posterior, calculada de acuerdo con ciertas reglas. La primera de éstas establece que se multiplicará el precio de adquisición o

coste de producción de los elementos patrimoniales transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan reglamentariamente.

En consecuencia, es objeto del presente Decreto Foral llevar a cabo dicho desarrollo reglamentario, estableciendo los mencionados coeficientes para ser aplicados a las transmisiones realizadas dentro de los períodos impositivos que se inicien durante el año 2006.

**DECRETO FORAL 201/2005, de 20 de diciembre, por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2006.**

Desde el ejercicio 1998, la Diputación Foral de Bizkaia ha estimulado, a través de los incentivos fiscales contemplados en la normativa tributaria, la participación del sector privado en la financiación de eventos culturales de especial trascendencia desarrollados en el Territorio Histórico de Bizkaia referidos al patrimonio cultural, actividades deportivas, de tiempo libre, manifestaciones artístico-culturales y promoción de actividades de fomento del uso del euskara, dentro del ámbito de actuación del Departamento Foral de Cultura.

El artículo 29 de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, señala en su apartado 1 que será la Diputación Foral de Bizkaia la que podrá establecer para cada ejercicio una relación de actividades declaradas prioritarias, así como los criterios y condiciones que dichas actividades deben cumplir.

Es objeto del presente Decreto Foral establecer las condiciones y procedimientos para la declaración como prioritarias de determinadas actividades para el ejercicio 2006.

**DECRETO FORAL 215/2005, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia.**

La aprobación de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, supone una renovación y actualización integrales de nuestra normativa tributaria general, produciendo una revisión en profundidad de la estructura y de las normas de procedimiento que debe aplicar la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones.

En el ámbito del ejercicio de las funciones de la recaudación, dicha Norma Foral establece una nueva sistemática de sus normas reguladoras, que en aras a una mayor seguridad jurídica de los obligados tributarios, incorpora algunos preceptos de naturaleza procedimental de especial relevancia contenidos hasta la entrada en vigor de la misma en el Reglamento de Recaudación aprobado en 1997. Además, en numerosos preceptos de la citada Norma Foral se producen remisiones a posteriores desarrollos reglamentarios y en otros supuestos es preciso clarificar determinadas disposiciones de la Norma Foral o regular los trámites procedimentales que deben seguir los órganos de recaudación.

En consecuencia, el Reglamento de Recaudación, aprobado mediante el presente Decreto Foral, persigue adecuar los procedimientos recaudatorios al nuevo marco legal establecido con el objetivo de optimizar la gestión recaudatoria de la Hacienda Foral de Bizkaia.

**DECRETO FORAL 228/2005, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en materia de revisión en vía administrativa.**

La aprobación de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, supuso una renovación y actualización integrales de nuestra normativa tributaria general, produciendo una revisión en profundidad de la estructura y de las normas de procedimiento que debe aplicar la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones.

El Título V de la citada Norma Foral regula todos los procedimientos de revisión en materia tributaria, tanto los que se inician de oficio por parte de la Administración Tributaria, como los que se promueven a instancia del interesado, incluyendo los recursos y reclamaciones que éste pueda presentar.

El presente Decreto Foral contiene un único artículo por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en materia de revisión en vía administrativa.

El presente Reglamento de revisión está integrado por cinco títulos.

El Título I recoge disposiciones de carácter general el ámbito de aplicación, el contenido mínimo del escrito a presentar por la persona interesada, junto con las reglas de subsanación del mismo y el procedimiento para actuar mediante representante.

El Título II dedicado a los Procedimientos especiales de revisión queda dividido en cinco capítulos, que regulan el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, el procedimiento para declaración de lesividad de actos anulables, el de revocación, el dedicado a la rectificación de errores y el de devolución de ingresos indebidos.

El Título III se destina al recurso de reposición previsto en los artículos 230 a 233 de la Norma

Foral General Tributaria. El recurso potestativo de reposición, previo al económico-administrativo, se ha configurado como un procedimiento ágil, dentro del respeto a las garantías jurídicas del administrado, para tratar de resolver ante los mismos órganos de la Administración que dictaron el acto que se recurre las discrepancias que puedan surgir con motivo de la gestión tributaria.

El Título IV regula las reclamaciones económico-administrativas en sendos capítulos dedicados a las disposiciones generales y al procedimiento económico-administrativo, dividido a su vez cada uno en tres secciones. Se inicia el primer capítulo con la organización y competencias del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, para seguir con la cuantía y la acumulación de las reclamaciones y finaliza con una sección sobre los interesados. El segundo recoge la ordenación e instrucción del procedimiento, destinando su última sección al recurso extraordinario de revisión.

El Título V se divide en tres capítulos, entre los que destaca, por su innovación el primero, dedicado a la suspensión del acto recurrido. Comienza el mismo por la regulación de la suspensión de la ejecución del acto impugnado sin necesidad de aportar garantías cuando la deuda tributaria estuviese en período voluntario de pago o se hubiese interpuesto el recurso contra la providencia de apremio, y siempre que, en ambos casos, la cuantía de la deuda pendiente a fin del período voluntario de pago fuese igual o inferior a 7.500 euros, así como en el caso de impugnación de sanciones.

Las siguientes secciones recogen los casos de suspensión automática con las garantías previstas en la Norma Foral General Tributaria, la suspensión con otras garantías y la posibilidad de suspensión con dispensa de garantías. La sección que pone fin al capítulo está dedicada a las disposiciones comunes a la suspensión.

El capítulo II regula la ejecución de las resoluciones económico-administrativas y las judiciales.

Finaliza el Reglamento con un capítulo destinado al reembolso del coste de las garantías, recogiendo el alcance y el procedimiento del mismo.

**DECRETO FORAL 10/2006, de 7 de febrero, por el que se modifica el Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.**

El presente Decreto Foral modifica determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, para desarrollar algunos de los preceptos de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

En concreto se desarrollan aspectos relativos a métodos de amortización correspondiente a la depreciación efectiva a efectos fiscales de los elementos del inmovilizado, cumpliendo así el mandato establecido en la Norma Foral 3/1996 del Impuesto sobre Sociedades.

Igualmente se recogen las consecuencias del incumplimiento de las condiciones establecidas en la normativa del Impuesto para gozar de la deducción por inversión en la adquisición de valores de renta variable y se desarrollan diversos aspectos de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos.

Y por último, se recoge el concepto de pequeña y mediana empresa para los grupos de sociedades, en el sentido de que las condiciones establecidas deberán ser consideradas para el grupo en su conjunto.

**DECRETO FORAL 15/2006, de 14 de febrero, por el que se establecen obligaciones de información respecto de determinadas rentas obteni-**

das por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

El Consejo Ecofín, en la sesión de 3 de junio de 2003, aprobó el denominado "paquete fiscal", integrado por la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, y el Código de Conducta.

El objetivo final de la Directiva 2003/48/CE consiste en permitir que los rendimientos del ahorro en forma de intereses pagados en un Estado miembro a personas físicas con residencia fiscal en otro Estado miembro puedan estar sujetos a imposición efectiva, de conformidad con la legislación de este último Estado miembro. Para ello, la directiva ha optado por establecer un mecanismo de intercambio de información automático entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros.

En aplicación de dichas Directivas, el presente Decreto Foral regula las obligaciones de información sobre la tributación del ahorro en forma de pagos de intereses en el ámbito de los Estados de la Unión Europea.

**DECRETO FORAL 60/2006, de 11 de abril, por el que se establecen las normas de la campaña de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Patrimonio, correspondientes al período impositivo 2005.**

El presente Decreto Foral tiene por objeto establecer un marco normativo básico previo al inicio de la campaña de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto so-

bre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005, al amparo de las Disposiciones Finales Segundas de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de la Norma Foral 11/1991, de 17 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio.

**DECRETO FORAL 72/2006, de 25 de abril, por el que se modifican diversos Reglamentos Tributarios.**

El presente Decreto Foral modifica determinados artículos de los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, entre otros.

Las modificaciones introducidas en estos Reglamentos tienen origen, principalmente, en la aprobación de un nuevo Reglamento de instituciones de inversión colectiva que hace necesario adaptar la regulación de la tributación de las instituciones de inversión colectiva a la normativa mercantil.

En relación con esta materia, destaca la exclusión de la obligación de retener en las ganancias patrimoniales derivadas del reembolso o transmisión de participaciones en fondos de inversión cotizados, novedad ésta que supone la modificación de los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, y la determinación del obligado a retener en el caso de recompra de acciones por una sociedad de inversión de capital variable cuyas acciones no coticen en bolsa o en otro mercado de negociación de valores, que afecta a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades.

Así mismo, en este Decreto Foral se incrementan las dietas exentas de gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concreto,

aumentan los importes correspondientes a gastos normales de manutención por desplazamiento dentro del territorio español, tanto cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo y del que constituye la residencia habitual como cuando no se haya pernoctado.

Por otra parte, se modifica el Decreto Foral 57/2004, de 6 de abril, por el que se regulan las obligaciones de facturación, para adaptar las exigencias establecidas para el sector eléctrico en su regulación sustantiva.

Por último, se introduce una aclaración técnica al artículo 26 del Reglamento Sancionador referente a la no resolución en plazo por parte de la administración de expedientes en los que se ha solicitado la condonación graciable de sanciones, en el sentido de que esta no resolución no implica, como no puede ser de otra manera, la aceptación de la solicitud.

**ORDEN FORAL 3.174/2005, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 390 del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

De conformidad con lo previsto en el artículo 167 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y en el artículo 26 del anexo a la Ley 12/2002, de 23 de mayo, se aprueba el modelo 390 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**ORDEN FORAL 3.223//2005, de 23 de diciembre, por la que se regula la exigencia de justificación documental en la aplicación de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 6 de octubre de 2005, mediante la utilización del procedimiento regulado en el artículo 114 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre del Impuesto sobre el Valor Añadido**

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre de 2005, dictada en el asunto C-204/03, ha declarado la incompatibilidad de ciertos preceptos de nuestra normativa vigente del Impuesto sobre el Valor Añadido con el Derecho comunitario.

Dado que los obligados tributarios pueden utilizar para llevar a efecto el cumplimiento de la mencionada sentencia, entre otros procedimientos, el contemplado en el artículo 114 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, es preciso establecer qué requisitos formales adicionales deberán exigirse en los supuestos en los que se utilice este último.

**ORDEN FORAL 3.224/2005, de 23 de diciembre, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática del modelo 848 de volumen de operaciones del Impuesto sobre Actividades Económicas.**

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia tiene entre sus objetivos, el de realizar actuaciones de información y asistencia al ciudadano, que faciliten y favorezcan el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales y reduzcan en lo posible los costes indirectos que tal cumplimiento lleva aparejados, de acuerdo con los principios de aplicación del sistema tributario regulados en el artículo 3 de la Norma Foral 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Es objeto de la presente Orden Foral, la regulación del procedimiento y las condiciones para la presentación telemática del modelo 848 de volumen de operaciones del Impuesto sobre Actividades Económicas.

**ORDEN FORAL 3.225/2005, de 23 de di-**

ciembre, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática del modelo 184 de declaración informativa anual de entidades en régimen de atribución de rentas.

Es objeto de la presente Orden Foral, la regulación del procedimiento y las condiciones para la presentación telemática del modelo 184, de declaración informativa anual de entidades en régimen de atribución de rentas.

**ORDEN FORAL 3.249/2005, de 28 de diciembre, por la que se desarrolla el sistema de cuenta corriente tributaria.**

El artículo 39 del Decreto Foral 215/2005, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, recoge la extinción de las deudas y créditos mediante compensación, a través de un sistema de cuenta corriente tributaria, cuyos requisitos y condiciones se establecerán por Orden Foral de Diputado de Hacienda y Finanzas.

Es objetivo de la Hacienda Foral de Bizkaia el establecer un sistema que se adapte a las necesidades de financiación y de pago de deudas, en definitiva, a los flujos financieros de los obligados que puedan adherirse a este sistema, en aras de facilitar la gestión de sus pagos y cobros.

**ORDEN FORAL 200/2006, de 16 de enero, por la que se aprueba el modelo 130 correspondiente al pago fraccionado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el soporte magnético del modelo 296.**

El artículo 102 de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece, con carácter general para los contribuyentes que ejerzan actividades eco-

nómicas, la obligación de efectuar e ingresar pagos fraccionados a cuenta de dicho Impuesto, en las condiciones que reglamentariamente se determine.

El Decreto Foral 179/2005, de 29 de noviembre, por el que se modifica el régimen de pagos fraccionados relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras modificaciones tributarias, estableció un nuevo sistema cuyo objetivo no era sino aproximar, en la medida de lo posible, a su realidad económica las cuantías de los pagos que deben realizar las personas que ejercen actividades económicas.

El nuevo sistema supuso una serie de modificaciones normativas que ahora se reflejan en el nuevo modelo 130 aprobado mediante el presente Decreto Foral.

Asimismo, queda modificado el soporte magnético del modelo 296, con objeto de mejorar la identificación de los contribuyentes.

**ORDEN FORAL 204/2006, de 16 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.**

El artículo 55 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, establece como uno de los medios para la comprobación de valores el de precios medios en el mercado, aprobándose para cada ejercicio una Orden Foral del Diputado de Hacienda y Finanzas en la que se recogen los precios en el mercado no sólo de los automóviles de turismo, vehículos todo terreno y motocicletas, sino también de las embarcaciones de recreo.



**ORDEN FORAL 207/2006, de 16 de enero, por la que se modifican la Orden Foral 279/1998, de 27 de enero, la Orden Foral 671/1998, de 23 de febrero y la Orden Foral 2.361/1997, de 20 de agosto, mediante las que se aprobaron diversos modelos de impreso relativos a los Impuestos Especiales.**

El funcionamiento de la base de datos SEED (System of Exchange of Excise Data), prevista en el artículo 15 bis de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales ha sufrido una serie de importantes problemas debido a la falta de armonización de la estructura del número de accisas que cada Estado miembro atribuye a sus operadores en el ámbito de sus competencias, denominado en nuestro ordenamiento jurídico Código de Actividad y Establecimiento (CAE). Esta falta de armonización suponía, además, un impedimento a la implantación en la Comunidad del sistema de informatización de los movimientos y controles de los productos sujetos a impuestos especiales, aprobado por Decisión número 1152/2003/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de junio de 2003.

Por estas razones, el Comité de Impuestos Especiales de la Comisión Europea ha acordado una armonización del "número de impuestos especiales" a nivel de 13 caracteres, de los que los dos primeros serán el código ISO del país y los restantes, un código de serie alfanumérico de 11 caracteres determinado por las respectivas autoridades nacionales.

La aplicación de esta nueva estructura armonizada obliga a modificar los modelos 504 y 505 de solicitud de autorización de recepción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación del resto de la Unión Europea y de autorización de

recepción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación del resto de la Unión Europea aprobados mediante la Orden Foral 279/1998, de 27 de enero.

Igualmente, la experiencia, la eficacia del control y la mejora de la información aconsejan incluir el campo correspondiente al Código de Actividad y Establecimiento en las declaraciones-liquidaciones de impuestos especiales de fabricación aprobadas por la Orden Foral 2.361/1997, de 20 de agosto y en la correspondiente al Impuesto sobre la Electricidad, aprobada mediante la Orden Foral 671/1998, de 23 de febrero.

**ORDEN FORAL 209/2006, de 16 de enero, por la que se aprueba el modelo DDC de Declaración de Desglose de Cuotas Centralizadas del Impuesto sobre Hidrocarburos.**

La aplicación de una nueva estructura armonizada, unida a significativas modificaciones producidas en el Impuesto sobre Hidrocarburos, especialmente en materia de biocarburantes, hacen necesario aprobar un nuevo modelo DDC para la declaración de desglose de cuotas centralizadas correspondiente a dicho Impuesto Especial y establecer sus normas de presentación, con objeto de diferenciar la aplicación de los beneficios fiscales a los biocarburantes según los procedimientos actualmente existentes.

**ORDEN FORAL 235/2006, de 16 de enero, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2006.**

El artículo 34 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que el régimen simplificado de este Impuesto se aplica a las actividades que se determinen. La presente Orden Foral tiene

por objeto regular para el año 2006 los aspectos más concretos del referido régimen simplificado.

En el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia, el Decreto Foral 130/2004, de 20 de julio, mediante el que se regulan determinados censos tributarios, establece, en su artículo 7, entre las situaciones tributarias que se recogen en el censo de obligados tributarios, la renuncia o revocación al régimen especial simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, los plazos para ejercitar dichas renunciaciones y revocaciones se encuentran también regulados en el Decreto Foral 130/2004, de 20 de julio, mediante el que se regulan determinados censos tributarios.

**ORDEN FORAL 236/2006, de 16 de enero, por la que se fijan los signos, índices y módulos para la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el año 2006.**

El artículo 26 de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que, reglamentariamente, podrá regularse la aplicación a determinados sectores de actividad económica, excluidas las actividades profesionales, de sistemas de estimación objetiva que cuantifiquen el rendimiento utilizando los signos, índices o módulos generales o particulares que para cada sector sean aprobados.

En consecuencia, la presente Orden Foral tiene por objeto establecer cuál es el ámbito de aplicación subjetivo de la estimación objetiva por signos, índices o módulos para este año y determinar su cuantificación.

**ORDEN FORAL 402/2006, de 7 de febrero,**

**por la que se regula el lugar de ingreso de los modelos de impresos 565 y 567 relativos al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.**

El artículo 33 del Concierto Económico establece que el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales, cuando los medios de transporte sean objeto de matriculación definitiva en territorio vasco, aplicando las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

Así mismo, el Concierto Económico dispone que corresponderá a las Diputaciones Forales aprobar los modelos de declaración e ingreso de los Impuestos Especiales y señalar los plazos de ingreso.

**ORDEN FORAL 496/2006, de 15 de febrero, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de los modelos 043-M de Tasa Fiscal sobre el Juego y 043-G de Recargo de la Tasa sobre el Juego.**

Es objeto de la presente Orden Foral, la regulación del procedimiento y las condiciones para la presentación telemática de los modelos 043-M de Tasa Fiscal sobre el Juego y 043-G de Recargo de la Tasa sobre el Juego.

**ORDEN FORAL 499/2006, de 15 de febrero, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de los modelos 430 de declaración-liquidación del Impuesto sobre Primas de Seguro y 480 de declaración resumen anual del Impuesto sobre las Primas de Seguro.**

Es objeto de la presente Orden Foral, la regulación del procedimiento y las condiciones para la presentación telemática de los modelos 430 de de-

claración-liquidación del Impuesto sobre Primas de Seguro y 480 de declaración resumen anual del Impuesto sobre las Primas de Seguro.

**ORDEN FORAL 503/2006, de 15 de febrero, por la que se aprueba el modelo DCC de Declaración de Desglose de Cuotas Centralizadas de los Impuestos Especiales de Fabricación.**

El apartado 2 del artículo 44 del Reglamento de los Impuestos Especiales establece que la presentación de la autoliquidación y, en su caso, el pago simultáneo de las cuotas se efectuará, con carácter general, por cada uno de los establecimientos o lugares de recepción, en entidad colaboradora o en las entidades de depósito que prestan el servicio de caja a la Administración tributaria que corresponda al ámbito territorial de la oficina gestora donde se encuentren inscritos dichos establecimientos o lugares.

Asimismo, faculta al centro gestor para autorizar a los sujetos pasivos la centralización de la presentación de las autoliquidaciones y el ingreso simultáneo de las cuotas líquidas mediante la presentación de una única autoliquidación en una de las entidades colaboradoras.

No obstante, la presentación de la autoliquidación y del pago centralizados impide conocer, a partir de los datos consignados en la misma, la información individualizada correspondiente a los distintos establecimientos a los que la declaración se refiere, por lo que se hace necesario disponer de un soporte que permita recoger dicho desglose y contrastar diversas informaciones.

**ORDEN FORAL 507/2006, de 15 de febrero, por la que se aprueba el modelo 299, de declaración anual de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y en otros países**

**y territorios con los que se haya establecido un intercambio de información.**

Con fecha de 3 de junio de 2003 se aprobó la Directiva 2003/48/CE del Consejo, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, cuyo objetivo final consiste en permitir que los rendimientos del ahorro en forma de intereses pagados en un Estado miembro a personas físicas residentes fiscales en otro Estado miembro puedan estar sujetos a imposición efectiva, de conformidad con la legislación de este último Estado miembro. Para ello, la Directiva ha optado por establecer un mecanismo de intercambio de información automático entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros.

La incorporación al ordenamiento jurídico interno de la Directiva 2003/48/CE se ha efectuado mediante el Decreto Foral 15/2006, de 14 de febrero, por el que se establecen obligaciones de información respecto de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

Con el objeto de facilitar las mencionadas obligaciones de información se aprueba, mediante la presente Orden Foral, el modelo 299, de declaración anual de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y en otros países y territorios con los que se haya establecido un intercambio de información.

**ORDEN FORAL 1.058/2006, de 12 de abril 2006 por la que se aprueban los modelos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al período impositivo de 2005.**

En uso de las previsiones contenidas en los artículos 4 y 7 del Decreto Foral 60/2006, de 11 de

abril, sobre declaración de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio correspondientes al período impositivo 2005, en el artículo 4 del Decreto Foral 161/2001, de 23 de octubre, por el que se acuerda la aplicación y se desarrolla la regulación del precio público por la venta de impresos tributarios y publicaciones de carácter tributario, y al amparo de lo dispuesto en el apartado 7 del artículo 95 del Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en el artículo 37 de la Norma Foral 11/1991, de 17 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aprueba la presente Orden Foral.

**ORDEN FORAL 1.059/2006, de 12 de abril, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de los modelos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al período impositivo 2005.**

La presente Orden Foral regula el procedimiento y las condiciones para la presentación telemática del modelo 100 de declaración-liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del modelo 714 de declaración-liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al período impositivo 2005, con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

**ORDEN FORAL 1.063/2006, de 12 de abril, por la que se modifica la Orden Foral 236/2006, de 16 de enero, por la que se fijan los signos, índices y módulos para la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el año 2006**

La Orden Foral 236/2006, de 16 de enero, reguló la cuantía de los signos, índices o módulos del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre

la Renta de las Personas Físicas para el ejercicio 2006, incluyendo en su Anexo II determinadas normas específicas para la actividad de transporte de mercancías por carretera, epígrafe 722.

La Mesa Sectorial del Transporte ha emitido diversas conclusiones, algunas de las cuales tienen relación con el método de estimación objetiva de determinación de los rendimientos de actividades económicas y profesionales, incidiendo, efectivamente, en el índice corrector especial previsto para la actividad de transporte de mercancías por carretera, por lo que debe modificarse la regulación del mencionado índice.

## **ACTUALIDAD GIPUZKOA**

Normativa tributaria aprobada en el Territorio Histórico de Gipuzkoa desde el 1 de octubre de 2005 hasta el 31 de mayo de 2006

**Norma Foral 9/2005, de 27 de octubre, de medidas tributarias de fomento de alquiler de viviendas (BOG 03-11-2005).**

**Norma Foral 10/2005, de 28 de octubre, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias (BOG 03-11-2005).**

**Norma Foral 12/2005, de 26 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2006 (BOG 30-12-2005).**

**Norma Foral 13/2005, de 29 de diciembre, por la que se aprueba la Cuenta General del Presupuesto del Territorio Histórico de Gipuzkoa para 2003 (BOG 04-01-2006).**

**Norma Foral 1/2006, de 19 de enero, de convalidación del Decreto Foral-Norma de Urgencia**

Fiscal 1/2005, de 25 de octubre, de adaptación de la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa al Real Decreto-Ley 12/2005 de 16 de setiembre (BOG 27-01-2006).

**Norma Foral 2/2006**, de 22 de marzo de convalidación del Decreto-Norma de Urgencia Fiscal 2/2005, de 27 de diciembre, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinadas modificaciones introducidas en territorio común por las Leyes 22/2005 y 23/2005 (BOG 20-03-2006).

**Norma Foral 3/2006**, de 23 de marzo de convalidación del Decreto Foral-Norma de Urgencia Fiscal 3/2005, de 30 de diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades (BOG 29-03-2006).

**Norma Foral 4/2006**, de 11 de mayo, de convalidación de Decreto Foral-Norma de Urgencia Fiscal 1/2006, de 21 de febrero, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinadas modificaciones introducidas en territorio común por la Ley 30/2005 y los Reales Decretos-Ley 1-2/2006 y 2/2006 (BOG 17-05-2006).

**Decreto Foral Norma de Urgencia Fiscal 1/2005**, de 25 de octubre por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinados preceptos del Real Decreto-Ley 12/2005 de 16 de setiembre (BOG 31-10-2005)

**Decreto Foral Norma de Urgencia Fiscal 2/2005**, de 27 de diciembre, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinadas modificaciones introducidas en territorio común por las Leyes 22/2005 y 23/2005 (BOG 30-12-2005).

**Decreto Foral Norma de Urgencia Fiscal 3/2005**, de 30 de diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades (BOG 30-12-2005).

**Decreto Foral Norma de Urgencia Fiscal 1/2006**, de 21 de febrero, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinadas modificaciones introducidas en territorio común por la Ley 30/2005 y los Reales Decretos-Ley 1/2006 y 2/2006 (BOG 02-03-2006).

**Decreto Foral 68/2005**, de 20 de diciembre, por el que se establecen los coeficientes de actualización aplicables, en el ejercicio 2006, a efectos de lo dispuesto en el artículo 43.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOG 27-12-2005).

**Decreto Foral 72/2005**, de 27 de diciembre, por el que se modifica 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 (BOG 30-12-2005).

**Decreto Foral 70/2005**, de 27 de diciembre, por el que se fija la cuantía del canon de utilización de las autopistas AP-8 y AP-1 en el Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG 30-12-2005).

**Decreto Foral 71/2005**, de 27 de diciembre, por el que se determinan las retenciones de los rendimientos del trabajo aplicables a partir del 1 de enero de 2006 a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOG 30-12-2005).

**Decreto Foral 22/2006**, de 28 de marzo, por el que se modifica el Decreto Foral 117/1999, de 21 de diciembre, por el que se desarrollan diversas

disposiciones que establecen obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria en relación con determinadas personas y entidades (BOG 31-03-2006).

**Decreto Foral 23/2006**, de 4 de abril, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para el año 2006 en el ámbito de los fines de interés general (BOG 19-04-2006).

**Orden Foral 469 bis/2005**, de 22 de noviembre, por la que se modifica la Orden Foral 1.279/2003, de 9 de diciembre, por la que se aprueba el nuevo modelo 190 de declaración-resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, rendimientos del trabajo, de actividades económicas y premios, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas de relación de perceptores de dicho modelo por soporte magnético (BOG 01-12-2005).

**Orden Foral 470 bis/2005**, de 23 de noviembre de 2005, sobre regulación del procedimiento de tramitación electrónica de facturas (BOG 07-12-2005).

**Orden Foral 565 bis/2005**, de 19 de diciembre, que aprueba el modelo de convenio de colaboración en materia de cesión de información tributaria a suscribir entre el Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas y las Administraciones públicas interesadas (BOG 29-12-2005)

**Orden Foral 599 bis/2005**, de 27 de diciembre, por el que se establece el procedimiento de ingreso mediante domiciliación bancaria del tributo sobre juego mediante explotación de máquinas o aparatos automáticos (BOG 12-01-2006).

**Orden Foral 631bis/2005**, de 30 de diciembre, por la que se aprueban los nuevos modelos

670, 671 y 672 de declaración-liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOG 13-01-2006).

**Orden Foral 632bis/2005**, de 30 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables, en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (BOG 16-01-2006).

**Orden Foral 19/2006**, de 12 de enero, por la que se determinan los signos, índices o módulos, aplicables a partir de 1 de enero de 2006, de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifican los dispuestos para el 2005 para la actividad de transporte de mercancías por carretera (BOG 26-01-2006) (corrección de errores BOG 12-02-2006)

**Orden Foral 233/06**, de 3 de marzo, sobre relación actualizada de entidades colaboradoras (BOG 15-03-2006).

**Orden Foral 235/2006**, de 3 de marzo, de revisión de las cuantías exceptuadas de gravamen en concepto de gastos normales de manutención y estancia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOG 16-03-2006).

**Orden Foral 290/2006**, de 17 de marzo, por la que se aprueba la Carta de Servicios de la Atención Tributaria Presencial del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa (BOG 30-03-2006; corrección de errores BOG 27-04-2006).

**Orden Foral 295/2006**, de 20 de marzo, que declara la exención del Impuesto sobre la Renta de

las Personas Físicas del Premio «Gipuzkoa Giza Eskubideak» (BOG 31-03-2006).

**Orden Foral 333/2006**, de 29 de marzo, por la que se aprueba el nuevo modelo 299 de declaración anual de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y en otros países y territorios con los que se haya establecido un intercambio de información (BOG 31-03-2006).

**Orden Foral 240/2006**, de 3 de marzo, del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas se han aprobado el Plan de Comprobación Tributaria para el año 2006 así como los criterios generales que lo informan (BOG 03-04-2006).

**Orden Foral 300/2006**, de 22 de marzo, sobre procedimiento de concesión de subvenciones y ayudas (BOG 03-04-2006).

**Orden Foral 258/2006**, de 14 de marzo, por la que se aprueban las modalidades, modelos y formas de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al período impositivo 2005, así como el modelo de autoliquidación para la exacción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del recurso cameral permanente en favor de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación, regulándose el plazo y los lugares de presentación (05-04-2006).

**Orden Foral 334/2006**, de 29 de marzo, por la que se establecen las condiciones y el procedimiento para transmisión telemática por Internet de los documentos 500, 503 y notas de entrega de los Impuestos Especiales de Fabricación (BOG 07-04-2006).

**Orden Foral 335/2006**, de 29 de marzo, por la que se establecen las normas para la presenta-

ción de declaraciones de los Impuestos Especiales de Fabricación cuando se aplican distintos tipos impositivos dentro de un mismo período de liquidación (BOG 07-04-2006).

**Orden Foral 336/2006**, de 30 de marzo, por la que se aprueba la Carta de Servicios de la Campaña de Renta y Patrimonio 2005 (BOG 07-04-2006).

**Decreto Foral-Resolución 20/2005**, por el que se declaran inhábiles los días 24 y 31 de diciembre, a los efectos que se determinan (BOG 21-12-2005).

**Decreto Foral-Resolución 3/2006**, de 27 de marzo, por el que se declara inhábil el Sábado Santo día 15 de abril, a los efectos que se determinan (BOG 31-03-2006).

**Anuncio sobre los autos de fecha 7-10-2005 y 21-10-2005 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco** con relación la suspensión cautelar durante la tramitación del presente recurso de los artículos 29.1.A) y 37 del Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, convalidados por Norma Foral 4/2005, de 5 de julio, de las Juntas Generales de Gipuzkoa (BOG 17-01-2006).

**Auto de siete de octubre de dos mil cinco de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco** en relación con el recurso contra el Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Gipuzkoa, por el que se modifican determinados preceptos de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades (Com.Aut. Castilla y León) (BOG 24-01-2006).

**Auto de veintisiete de setiembre de dos mil cinco de la Sala de lo Contencioso-Administrativo**

del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con el recurso contra el Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Gipuzkoa, por el que se modifican determinados preceptos de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades (Comunidad Autónoma Rioja) (BOG 24-01-2006).

**Aprobación de Convenios de Colaboración-Delegación** de la gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y del Impuesto sobre Actividades Económicas entre el Ayuntamiento de Oiartzun y la Diputación Foral de Gipuzkoa (BOG 25-01-2006).

**NORMA FORAL 9/2005 de 27 de octubre, de medidas tributarias de fomento de alquiler de viviendas.**

Mediante la presente Norma Foral se establecen una serie de medidas de carácter tributario que tienen por objeto potenciar el mercado de arrendamiento de viviendas en alquiler.

Para la consecución de dicha finalidad, las medidas tributarias que se introducen afectan al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Así, en relación al Impuesto sobre Sociedades, se articula un régimen especial para las entidades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español.

En principio, el régimen fiscal especial se aplica para las sociedades cuya actividad económica principal sea la de arrendamiento de viviendas definidos en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre de Arrendamientos Urbanos. Ahora bien, también se posibilita la aplicación de dicho régi-

men especial para las sociedades que compatibilicen la actividad de arrendamiento con la inversión en locales de negocio y plazas de garaje para su arrendamiento, siempre que su valor contable conjunto no exceda del 20 por ciento del valor contable total de las inversiones en vivienda de la entidad.

El régimen especial se concreta en una bonificación del 90 por 100 de la cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas y a las derivadas de la intermediación en dichos arrendamientos, bajo determinadas condiciones. Asimismo, la mencionada bonificación será aplicable también a las rentas derivadas de la transmisión de viviendas de la entidad, siempre que éstas hubiesen estado efectivamente arrendadas por la misma durante al menos 10 años.

En relación con las medidas incluidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se establece una exención a favor del arrendatario respecto de las cantidades que en el marco del Decreto 316/2002, de 30 de diciembre, por el que se promueve e impulsa el «Programa de Vivienda Vacía», se imputen a favor del arrendatario.

Se contempla, así mismo, la aplicación de la deducción por arrendamiento de vivienda regulada en el artículo 76 bis de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a los titulares de viviendas que se acojan a lo dispuesto en el mencionado Decreto 316/2002, así como cuando la vivienda se ceda o alquile a sociedades que se beneficien del régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas regulado en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

En relación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se establecen dos nuevas exenciones. Así, se establece



una exención para las transmisiones de viviendas adquiridas por sociedades acogidas al régimen fiscal de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación establecida en dicho régimen.

Por otro lado, se introduce una nueva exención aplicable a la constitución de arrendamientos de viviendas acogidos al «Programa de Vivienda Vacía», regulado por el Decreto 316/2002, de 30 de diciembre, y de arrendamientos que disfruten de la bonificación de rentas prevista en el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

La Disposición Derogatoria de la Norma Foral procede a derogar la posibilidad recogida en el artículo 15.4 de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, de facultar a los Ayuntamientos para establecer un recargo en el citado impuesto para las viviendas desocupadas.

La razón de esta derogación radica, precisamente, en la aprobación de la presente Norma Foral, la cual articula un paquete de medidas que afectan a distintos tributos con el mismo objetivo de la medida fiscal que se deroga; esto es, el fomento del alquiler y la ocupación de viviendas que actualmente no están siendo objeto de ocupación. Otra razón para la derogación radica en las dificultades prácticas para la aprobación de un reglamento de regulación de las condiciones de la desocupación, requisito necesario para la operatividad de dicha medida fiscal.

**NORMA FORAL 10/2005 de 28 de octubre, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias.**

La presente Norma Foral, a través de sus distintos artículos y disposiciones, recoge modificaciones en los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre el Patrimonio, sobre Sociedades, sobre el Régimen Fiscal de Entidades de Previsión Social Voluntaria, sobre el Régimen Fiscal de Cooperativas, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre determinados tributos locales y sobre el recurso cameral permanente.

Así, en el artículo 1 se modifican diversos preceptos de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, modificaciones que tienen efectos a partir del 1 de enero de 2005.

Se modifican los dos primeros párrafos de la letra b) del artículo 9, incluyendo como rentas exentas las prestaciones por lesiones permanentes no invalidantes y suprimiendo la referencia a la incapacidad permanente parcial del régimen de excepción a la exención tributaria.

Se modifica la letra h) del artículo 9, al objeto de incluir la exención en el Impuesto de los premios relacionados con la defensa y promoción de los derechos humanos.

Se modifica la letra p) del artículo 9, con el propósito de limitar la exención de los rendimientos de trabajo obtenidos por trabajos realizados en el extranjero a aquellos trabajos que tienen una duración total inferior a 6 meses.

Se adicionan dos nuevas letras al artículo 9 para incluir dos nuevas exenciones. En la letra y) para declarar exentas las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transferencias de cantidades de referencia de leche de vaca autorizadas por el órgano competente de la Administración de la Comunidad Autónoma del

País Vasco. En la letra z) para declarar exentas las prestaciones percibidas por entierro o sepelio, con el límite del importe total de los gastos incurridos.

En el apartado ocho se modifica el segundo párrafo de la letra a) del apartado 4 del artículo 77, con el objeto de eliminar el límite sobre la base imponible de 27.045,54 euros para poder aplicar la deducción incrementada por adquisición de vivienda habitual en el caso de las familias numerosas, posibilitando la aplicación de dicha deducción incrementada cualquiera que sea el importe de dicha base imponible. Relacionado con esta modificación está la contemplada en el apartado nueve por la que se suprime la deducción adicional por adquisición de vivienda habitual en el caso de las familias numerosas. Con dichas modificaciones se armoniza el tratamiento de la deducción por adquisición de la vivienda habitual de las familias numerosas con respecto a los dos restantes territorios forales de la Comunidad Autónoma Vasca. Por otra parte, se incrementa hasta los 30.000 euros el límite de base imponible a los efectos de la deducción para contribuyentes de edad inferior a 35 años.

En el apartado diez se recogen dos modificaciones en el apartado 2 del artículo 91. La primera pretende posibilitar la tributación conjunta de aquellos progenitores que convivan con los hijos menores que hayan iniciado un proceso de separación, y mediante un auto o resolución judicial distinta a la sentencia de separación, se les haya atribuido, aunque de forma provisional, el cuidado de los hijos. La segunda modificación pretende posibilitar la aplicación de la reducción por tributación conjunta a aquellos casos en los que los progenitores, en los supuestos de separación o parejas de hecho, legales o no, no se ponen de acuerdo en quien de ambos vaya a aplicarse dicha reducción, primando en tales casos la circunstancia de la convivencia con los hijos declarada judicialmente para resolver la determinación de la existencia de la unidad familiar.

El artículo 2 modifica el apartado once del artículo 4 de la Norma Foral 14/1991, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio, al objeto de incrementar el importe exento del valor de la vivienda habitual a efectos del Impuesto, pasando de 156.325 euros a 200.000 euros, equiparando de este modo dicho importe exento al valor máximo de la vivienda incentivada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 3 modifica diversos preceptos de la Norma Foral 7/1996, 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades; modificaciones que surten efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2005.

Los apartados uno y dos recogen una modificación en el porcentaje de la no integración en la base imponible de las rentas puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, afectos a explotaciones económicas, incrementando dicho porcentaje del 50 al 60 por 100.

El apartado tres incluye una modificación en el apartado 10 del artículo 116, al objeto de regular la reversión de las diferencias temporales derivadas de la aplicación del régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero, cuando se produce una pérdida definitiva de los bienes arrendados por causa no imputable al contribuyente.

Se incluye, por último, una nueva disposición adicional, la decimoquinta, al objeto de declarar la no integración de las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transferencias de cantidades de referencia de leche de vaca autorizadas por el órgano competente de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El artículo 4 deja sin contenido el artículo 8 de

la Norma Foral 7/1988, de 15 de julio, sobre régimen fiscal de las Entidades de Previsión Social Voluntaria; contenido, por otra parte, que ya tiene su correspondiente regulación en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 5 modifica los apartados 2 y 3 del artículo 43 de la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, sobre régimen fiscal de las Cooperativas, con el objeto de actualizar las referencias a la normativa vigente en relación con el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

El artículo 6 modifica diversos preceptos de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Su apartado uno modifica el artículo 5, eliminando el contenido de los apartados 1 y 2 y dejando únicamente los previstos en los apartados 3 y 4; ello con el objeto de aclarar la sujeción de determinadas rentas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El apartado dos modifica el apartado 1 del artículo 19, al objeto de posibilitar la aplicación de la reducción del 90 por 100 a las adquisiciones por herencia o legado de títulos o participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva que tengan al menos el 90 por 100 de su activo en los valores representativos del endeudamiento emitido por la Comunidad Autónoma del País Vasco, las Diputaciones Forales o las Entidades Locales de los Territorios Históricos de Gipuzkoa, Alava o Bizkaia, siempre que los activos en que dicho endeudamiento se materialice, hubiesen permanecido en el patrimonio del causante durante el período mínimo de un año inmediatamente anterior a la fecha de devengo del Impuesto.

El apartado cuatro modifica el apartado 3 del

artículo 32 al objeto de ampliar el plazo de presentación, de 15 días a un mes, de la declaración que han de presentar los Notarios en relación con los actos en los que han intervenido en el ejercicio de sus funciones.

El artículo 7 modifica el apartado 2 del artículo 53 de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con el mismo propósito que la modificación del artículo 32.3 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El artículo 8 modifica la letra a) del apartado uno del artículo 15 de la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con el propósito de determinar de forma más concreta el momento en que se puede solicitar la aplicación de la bonificación a los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria tanto de obra nueva como de rehabilitación equiparable a ésta, y no figuren entre los bienes de su inmovilizado.

El artículo 9 modifica el artículo 5 de la Norma Foral 22/1993, de 28 de diciembre, por la que se establece y regula el recurso cameral permanente, con el objeto de establecer la obligación de la Diputación Foral de Gipuzkoa de entregar a la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Gipuzkoa los datos por el Impuesto sobre Actividades Económicas de sus electores que sean necesarios para la confección del censo accesible al público a que se refiere el apartado 1.h) del artículo 2 y el apartado 2.d) del artículo 18 de la Ley 3/1993, de 22 de marzo.

La disposición adicional primera establece un incremento de los incentivos fiscales previstos en el artículo 29 de la Norma Foral 3/2004, de 7 de

abril, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aplicables a los patrocinios publicitarios suscritos para apoyar la participación en competiciones oficiales y siempre que se cumplan los requisitos previstos en dicha disposición.

La disposición adicional segunda declara exentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de cualquier impuesto personal que pudiera recaer sobre las mismas, desde el 10 de noviembre de 2004, las indemnizaciones a que se refiere el Real Decreto Ley 8/2004, de 5 de noviembre, sobre indemnizaciones a los participantes en operaciones internacionales de paz y seguridad.

La disposición transitoria establece la aplicación de la deducción del 50 por 100 prevista antes de la modificación del artículo 33.4 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, efectuada en el artículo 3, apartado tres de la presente Norma Foral, a las rentas en dicho artículo incluidas, cuando la no integración de dichas rentas puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, afectos a explotaciones económicas hubiera sido del 50 por 100.

Por último, la disposición final establece la entrada en vigor de la Norma Foral.

**NORMA FORAL 12/2005 de 26 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2006.**

Esta Norma Foral, además de aprobar los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2006, incluye entre sus disposiciones adicionales diversas modificaciones tributarias que tienen incidencia para los ejercicios 2006 y posteriores, tales como deflactación de tari-

fas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre el Patrimonio, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobación de coeficientes de corrección monetaria en el valor de los elementos patrimoniales a efectos del Impuesto sobre Sociedades, etc., modificaciones todas ellas con incidencia directa en los resultados presupuestarios previstos en la propia norma desde el punto de vista de los ingresos estimados.

**DECRETO FORAL NORMA DE URGENCIA FISCAL 2/2005, de 27 de diciembre, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinadas modificaciones introducidas en territorio común por las Leyes 22/2005 y 23/2005**

La aprobación y publicación, por un lado, de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea, y por otro, la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reforma en materia tributaria para el impulso a la productividad (Boletín Oficial del Estado 19-11-2005), ha supuesto, entre otros efectos, la introducción de determinadas modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en determinados Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Como ya es sabido, el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la LEY 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 21.uno que el Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, sin

perjuicio de que los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero, les sea de aplicación la normativa autónoma de este Impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 del mismo. En relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 26 establece que es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. Por último, el artículo 33, apartado uno, establece que los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

Ello exige incorporar a la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa las modificaciones incluidas en las referidas Leyes 22/2005 y 23/2005 en relación con las señaladas figuras impositivas.

A través del presente Decreto Foral Norma de Urgencia Fiscal, dictado al amparo de lo dispuesto en el artículo 8 de la NORMA FORAL 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, se incorporan a la normativa foral guipuzcoana los mencionados cambios.

#### **DECRETO FORAL NORMA DE URGENCIA FISCAL 3/2005, de 30 de diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades**

La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, anuló determinados artículos de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción original del año 1996. El motivo de dicha anulación, según el propio Alto Tribunal señala en el fundamento jurídico decimotercero de la referida Sentencia, no es otro que «...haberse omitido la necesaria notificación a la Comisión Europea establecida en el artículo 93 (actual

artículo 88) del Tratado para medidas que indiciariamente pueden constituir «Ayudas de Estado».

El pasado 27 de mayo se publicó en el Boletín Oficial de Gipuzkoa el Decreto Foral de Urgencia 32/2005, de 24 de mayo, en virtud del cual se modificaron determinados preceptos de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades. Dicha Disposición Normativa ha sido, a su vez, objeto de Autos del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recaídos en sendos incidentes. El primero de ellos en el de medidas cautelares, en virtud del cual la Comunidad Autónoma de La Rioja solicitó su suspensión, y el segundo en el de ejecución de sentencia, promovido por la Federación de Empresarios de la Rioja, organización demandante en el recurso contencioso-administrativo que motivó la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre antes aludida.

El Tribunal Superior de Justicia, en el primero de sus autos, acordó la suspensión únicamente de dos artículos del Decreto Foral de urgencia: El 29.1.a) y el 37 de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades, correspondientes al tipo impositivo general del 32,5% y a la deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos. El argumento utilizado por el TSJPV para acordar la suspensión es que se trata «...de unos preceptos idénticos a otros que ya fueron jurisdiccionalmente anulados, por lo que concurre una clara y determinante apariencia de buen derecho».

Días después de dictar el primero de sus autos, el TSJPV ha dictado otro (el relativo al incidente de ejecución de sentencia), en el que el mismo Tribunal analiza el mismo cuerpo normativo (el Decreto Foral de urgencia), si bien en un procedimiento diferente. Y la conclusión es sustancialmente distinta. Efectivamente, el Tribunal analiza el contenido del DF 32/2005 comparándolo con la redacción de las disposiciones anuladas por el TS, para determinar si

son o no idénticas. Y si bien por lo que se refiere al tipo impositivo la conclusión es la misma que en el auto anterior, con respecto a la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos, toma en consideración el sustancial cambio habido en el tipo de la deducción actual (10%) con respecto al tipo original anulado por el TS (15%) y no lo anula porque «...una reducción de su importe porcentual como la acaecida conllevará el surgimiento de dudas sobre la efectiva y significativa identificación entre las nuevas normas y las anuladas». Por tanto, teniendo en cuenta que la nueva disposición no es idéntica a la anterior, no la anula al amparo del art. 103.4 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Una situación tan enrevesada, desde el punto de vista jurídico, como la expuesta, exige que la presente exposición de motivos, quizá más extensa de lo habitual, explique el contenido de la disposición normativa que se aprueba, que en algunos aspectos introduce una técnica poco habitual motivada por las circunstancias. Se intenta casar el respeto y el acatamiento a las resoluciones judiciales, nunca puestos en cuestión, con el respeto a la legislación y a las competencias vigentes, especialmente las contenidas en el Concierto Económico suscrito entre el Estado y el País Vasco que, evidentemente tampoco pueden ser puestas en cuestión, y menos aún por las Instituciones de los Territorios Históricos, especialmente obligadas a defenderlas y aplicarlas. Y todo ello, con el ánimo de preservar la seguridad jurídica, tan relevante en todos los ámbitos del derecho pero específicamente en el del derecho tributario.

Dos son básicamente, por tanto, los aspectos regulados en el presente Decreto Foral Norma de Urgencia Fiscal.

El primero de ellos es el tipo impositivo general. El Tribunal Supremo anuló el 32,5% por ser diferen-

te e inferior al del Estado lo cual, en su opinión podría tener la consideración de «Ayuda de Estado».

El TSJPV, en los dos autos arriba mencionados, suspende primero y después anula el tipo del 32,5%, porque es idéntico al 32,5% anulado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de nueve de diciembre de 2004. Pues bien, ahora se aprueba un tipo general del 32,6%, que obviamente es diferente al anulado.

Son varios los motivos que justifican la aprobación de este nuevo tipo impositivo.

1. El Impuesto sobre Sociedades es un Impuesto concertado de normativa autónoma. Y el Concierto Económico no prevé límite específico alguno (al margen de los principios de armonización general) para el establecimiento del tipo impositivo.

2. La Sentencia de nueve de diciembre anula el tipo impositivo porque considera que podría ser considerada ayuda de estado. Sin embargo, con posterioridad a dicha Sentencia, se han producido hechos relevantes que contradicen dicha posibilidad:

—Las conclusiones del Abogado General en el recurso interpuesto por la República de Portugal en el asunto relativo a las Azores, permiten afirmar que, contrariamente a la tesis sustentada por el Tribunal Supremo, la Unión Europea nunca se ha pronunciado al respecto. Más aún, según el planteamiento del propio Abogado General, en una estructura política y competencial con las características existentes en el País Vasco, un tipo impositivo en territorio foral más reducido que el de territorio común claramente no constituye ayuda de estado.

—Son reiteradas las manifestaciones públicas en los últimos meses por parte de los responsables políticos de la Unión Europea, incluido el Comisario

para la Fiscalidad y la Unión Aduanera, en el sentido de que la armonización del impuesto sobre sociedades no pasa por la equiparación de los tipos impositivos, sino por la armonización de la base imponible. Esto es, cada institución competente podrá aprobar el tipo general que considere más adecuado.

—Un tipo del 32,6% en el impuesto sobre sociedades encaja claramente en la banda más alta de los tipos impositivos en Europa, superado por muy pocos países. Poco tiene que ver, por tanto, con una hipotética ayuda de estado.

3. Las Instituciones del Territorio Histórico de Gipuzkoa están obligadas a ejercer las competencias que les son atribuidas por la normativa vigente en especial y por el Concierto Económico en particular. Y el Concierto Económico reconoce a los Territorios Históricos la competencia para fijar el tipo del impuesto. Ni en la literalidad ni en el espíritu del Concierto Económico se contempla que la competencia para fijar el tipo impositivo pase por que éste tenga que ser igual al de territorio común. Una conclusión de esa naturaleza significaría desconocer la figura del Concierto Económico y su significación jurídica e histórica.

4. Es público y notorio que nos encontramos en un momento con tendencia a la baja por parte de todos los países de Europa (incluso en territorio común) que cuentan con tipo alto del Impuesto sobre sociedades. Privar a los Territorios Históricos de esta posibilidad sería privarles de una competencia atribuida por el Concierto Económico.

El segundo de los aspectos que se regula en el presente texto normativo se refiere a la deducción por inversiones en activos fijos nuevos. Se regulan algunos de los aspectos que coinciden con la redacción original de la Norma Foral 7/1996 y que, en consecuencia, fueron anulados por la Sentencia

de 9 de diciembre. El tipo de deducción, que no se incluye, será el 10%, porque entra en juego el vigente con anterioridad al DF de urgencia 32/2005, en modo alguno afectado por la sentencia de 9 de diciembre, ya que era diferente al 15% de la redacción original.

Asimismo, se determina la aplicación, con carácter transitorio, de los coeficientes de amortización correspondientes a la depreciación efectiva a efectos fiscales, vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de la Norma Foral del Impuesto.

Por último, se incluye una autorización a la Diputación Foral de Gipuzkoa para el supuesto de que los Tribunales consideren correcto el tipo del 32,5%.

**DECRETO FORAL 72/2005, de 27 de diciembre, por el que se modifica 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**

La modificación de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a través de la Norma Foral 10/2005, de 28 de octubre, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias, hace necesaria la adecuación del desarrollo reglamentario contenido en 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, a las modificaciones introducidas por la referida Norma Foral 10/2005, adecuación que se efectúa a través del presente Decreto Foral. Al mismo tiempo, se efectúan diversas modificaciones técnicas y de remisión normativa.

El Decreto Foral se estructura en un artículo único, que contiene diecisiete apartados.

Entre las modificaciones reglamentarias planteadas con motivo de las novedades introducidas por la Norma Foral de medidas tributarias cabe destacar las siguientes: El desarrollo reglamentario de la exención prevista para premios relacionados con la defensa y promoción de los derechos humanos; la modificación de la regulación relativa a los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, para adecuar su redacción a la inclusión como rentas exentas de todas las prestaciones por incapacidad permanente parcial y por lesiones no invalidantes reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan y para la consideración de renta exenta de las prestaciones percibidas por entierro o sepelio con el límite del importe total de los gastos incurridos; el 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; y, por último, la exclusión de la mención al artículo 77 bis de la Norma Foral del Impuesto en la regulación de la pérdida del derecho a deducir, como consecuencia de la supresión de la deducción contenida en aquel artículo.

Por lo que respecta a las modificaciones técnicas, cabe citar las que derivan de las modificaciones introducidas en la redacción de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, de la aprobación de un nuevo Decreto Foral regulador de las declaraciones censales y de la entrada en vigor de un nuevo Decreto del Gobierno Vasco sobre actuaciones protegidas de rehabilitación del patrimonio urbanizado y edificado.

Por lo que se refiere a la remisión normativa, se introduce dentro del articulado del Reglamento la delegación en el Diputado o Diputada Foral para la

Fiscalidad y las Finanzas de la función de fijar anualmente, mediante Orden Foral, los signos, índices y módulos a aplicar cada año por este Impuesto, remisión que anteriormente se contenía en la Disposición Final Segunda del citado Reglamento. Esta variación exige, a su vez, el cambio de diversos preceptos del susodicho Decreto Foral 68/2001, para ajustar sus remisiones normativas a la nueva disposición.

Por otra parte, se concreta la regulación referida a la acreditación del grado de minusvalía, al reconocer un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento a los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y a pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión equivalente a las anteriores.

**DECRETO FORAL 71/2005, de 27 de diciembre, por el que se determinan las retenciones de los rendimientos del trabajo aplicables a partir del 1 de enero de 2006 a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

La NORMA FORAL 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece en su artículo 99 la obligación de determinadas personas y entidades de practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en la Diputación Foral en los casos previstos en el Concierto Económico en la forma que reglamentariamente se establezca.

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, desarrolla entre otras cuestiones los referidos pagos a cuenta en su título VI, regulando en su capítulo II el



cálculo del importe de las retenciones y, en particular, las de los rendimientos del trabajo –Sección primera–. Concretamente, el artículo 98 incluye la tabla de porcentajes de retención de dichas rentas del trabajo y las reglas para su aplicación.

La NORMA FORAL por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para 2006, contempla una nueva tarifa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicable para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2006, con una deflactación de la tarifa aplicable en 2005 a razón de un 2 por 100.

A los efectos de que dicha deflactación tenga incidencia en los pagos a cuenta a realizar durante 2006, resulta necesario efectuar esa misma deflactación en las tablas de retenciones del trabajo, dado que de otro modo los importes de las retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos del trabajo iban a resultar superiores, en todo caso, a la cuota líquida del impuesto.

**DECRETO FORAL 22/2006 de 28 de marzo, por el que se modifica el Decreto Foral 117/1999, de 21 de diciembre, por el que se desarrollan diversas disposiciones que establecen obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria en relación con determinadas personas y entidades**

El Decreto Foral 117/1999, de 21 de diciembre, desarrolla diversas disposiciones que establecen obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria en relación con determinadas personas y entidades.

Las obligaciones de información reguladas en dicho Decreto Foral tuvieron originariamente su habilitación normativa, por una parte y con carácter general, en el artículo 111 de la Norma Foral 1/1985, de 31 de enero, y actualmente lo tienen

en el correlativo artículo 90 de la vigente Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y con carácter particular, en diversas disposiciones concretas contenidas en las normas sustantivas de los diversos impuestos, como es el caso, a título de ejemplo, de la disposición adicional segunda de la Norma Foral 7/1996, del Impuesto sobre Sociedades, o disposición adicional decimosexta de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Lo cierto es que la colaboración social traducida en la remisión de información con transcendencia para la aplicación de los tributos, está adquiriendo gran importancia, resultando ser una herramienta imprescindible a dichos efectos. Es por ello que las obligaciones de información de carácter tributario, de un tiempo a esta parte, están incrementándose paulatinamente, lo que conlleva el hecho de que el Decreto Foral 117/1999 resulte una disposición de vital importancia para la gestión tributaria.

La presente modificación tiene por objeto, por una parte, recoger en el Decreto Foral 117/1999 la previsión normativa ya existente en la disposición adicional tercera de la Norma Foral 2/2004, de 6 de abril, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias, en relación a la obligación de información que determinadas entidades tienen respecto a las emisiones que realicen sus filiales de participaciones preferentes y de otros instrumentos de deuda.

Por otra parte, a través de la presente modificación, se incorpora al ordenamiento tributario guipuzcoano la Directiva 2003/48/CE consistente en permitir que los rendimientos del ahorro en forma de intereses pagados en un Estado miembro a personas físicas residentes, a efectos fiscales, en otro Estado miembro, puedan estar sujetos a imposición efectiva, de conformidad con la legislación de este

último Estado miembro. Para ello, la mencionada Directiva 2003/48/CE opta por establecer un mecanismo de intercambio de información automático entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros.

**DECRETO FORAL 23/2006, de 4 de abril, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para el año 2006 en el ámbito de los fines de interés general.**

La Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, recoge en su título III los incentivos fiscales aplicables al mecenazgo.

Concretamente el capítulo IV de dicho título determina los beneficios fiscales aplicables a las actividades declaradas prioritarias y a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

En relación a las actividades prioritarias de mecenazgo, el artículo 29 de la citada Norma Foral establece que la Diputación Foral de Gipuzkoa podrá establecer para cada ejercicio una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general, así como las entidades beneficiarias y los requisitos y condiciones que dichas actividades deben cumplir, a los efectos de la aplicación de los beneficios fiscales previstos en el citado artículo.

Pues bien, el presente Decreto Foral no tiene otro objeto que el de relacionar las actividades que para el año 2006 se declaran prioritarias, determinando al mismo tiempo las entidades beneficiarias a las que se deben dirigir las aportaciones, en su caso, y los requisitos y condiciones que se deben cumplir en el desarrollo de las referidas actividades.

**ORDEN FORAL 470 Bis/2005, de 23 de noviembre de 2005, sobre regulación del procedimiento de tramitación electrónica de facturas**

La introducción de las nuevas tecnologías en el procedimiento administrativo constituye uno de los objetivos del programa de gobierno de esta Diputación Foral y con este fin el Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas está trabajando en distintos ámbitos. Entre ellos se encuentran las áreas de contabilidad y de gestión económica y presupuestaria.

En esta área se ha diseñado un nuevo procedimiento de tramitación de facturas que está apoyado en el empleo de instrumentos informáticos de gestión documental y firma electrónica. Sus trámites fundamentales están regulados en el Decreto Foral 36/2005, de 14 de junio, por el que se aprueba el procedimiento de tramitación electrónica de facturas. En él se establece el proceso a seguir para tramitar y pagar las facturas recibidas por la Diputación Foral correspondientes a obras, servicios, suministros, asistencias técnicas y otros documentos asimilados a facturas a los efectos de su tramitación.

En la Disposición Adicional primera del citado Decreto Foral 36/2005 se faculta al Diputado Foral del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas a dictar cuantas disposiciones sean necesarias para su correcta ejecución y desarrollo.

La presente Orden Foral regula el contenido de todas las fases de la tramitación de las facturas, detalla las aplicaciones informáticas que componen el sistema de tramitación electrónica de facturas, fija los sistemas de firma electrónica aplicables en cada trámite, desarrolla el funcionamiento del archivo de facturas encomendando su gestión al Servicio de Contabilidad y establece las funciones que corresponden a los departamentos gestores.

**ORDEN FORAL 19/2006, de 12 de enero, por la que se determinan los signos, índices o módulos, aplicables a partir de 1 de enero de 2006, de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifican los dispuestos para el 2005 para la actividad de transporte de mercancías por carretera**

El artículo 26 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que reglamentariamente podrá regularse la aplicación, a determinados sectores de actividad, excluidas las actividades profesionales, de sistemas de estimación objetiva que cuantifiquen el rendimiento neto en dichas actividades, utilizando los signos, índices o módulos generales o particulares que para cada sector o actividad sean aprobados.

El artículo 35 del Decreto Foral 68/2001, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determina las actividades o sectores de actividad a las que les será aplicable la modalidad de signos, índices o módulos de estimación objetiva de rendimientos.

El artículo 36 del citado Decreto Foral 68/2001, autoriza al Diputado o Diputada Foral del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas para la fijación de las instrucciones, signos, índices o módulos, así como su cuantía.

Hasta el período impositivo 2005, la fijación de las instrucciones, de los signos, índices o módulos, así como su cuantía, se ha realizado mediante dos Ordenes Forales, una que fijaba los correspondientes a todas las actividades económicas a las que son de aplicación salvo la correspondiente al transporte de mercancías por carretera, y otra que fijaba los correspondientes a esta última.

Para el período impositivo 2006, con la finalidad de unificar y simplificar la normativa y dotar así de mayor seguridad jurídica al contribuyente guipuzcoano, se ha optado por recoger en una sola Orden Foral las instrucciones y las cuantías de los signos, índices o módulos, correspondientes a todas las actividades a las que es de aplicación este régimen, incluyendo las correspondientes al transporte de mercancías por carretera.

Por otra parte, de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 1 de la Orden Foral 1.419/2004, de 28 de diciembre, por el que se fijan los signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicables a partir del 1 de enero de 2005 a la actividad de transporte de mercancías por carretera, y se modifican los dispuestos para el 2004, se procede a la revisión de los módulos aplicables en el período impositivo 2005 a la actividad del transporte de mercancías por carretera, para paliar el efecto producido por el precio del gasóleo durante el año 2005.

Así pues, al amparo del artículo 36 anteriormente citado, se procede a establecer mediante la presente Orden Foral los Anexos I, II y III que fijan las cuantías, instrucciones y demás aspectos que regirán la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva con efectos a partir de 1 de enero de 2006, incrementando, por regla general, los módulos vigentes durante el 2005 en un 2 por 100.

Asimismo, al amparo del mismo artículo 36 citado en el párrafo anterior y conforme a lo establecido en el artículo 1.1 de la Orden Foral 1.419/2004, se procede a fijar de forma definitiva la cuantía de los signos, índices o módulos aplicables a la actividad del transporte de mercancías por carretera en el período impositivo 2005.

ORDEN FORAL 258/2006, de 14 de marzo, por la que se aprueban las modalidades, modelos y formas de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al período impositivo 2005, así como el modelo de autoliquidación para la exacción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del recurso cameral permanente en favor de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación, regulándose el plazo y los lugares de presentación

Al igual que en los ejercicios precedentes, finalizado el año 2005, se cierra con carácter general el período impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, devengándose el mismo el 31 de diciembre del referido año.

Así viene establecido en la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su artículo 93.

Devengado el Impuesto, corresponde a los contribuyentes presentar y suscribir declaración por el mismo, de conformidad con lo establecido en el Reglamento del Impuesto.

No obstante, el artículo 95 de la Norma Foral 8/1998, establece excepciones a la obligación de declarar; excepciones que se mantienen para la declaración del período impositivo del año 2005, y que se pasan a mencionar:

No están obligados a declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes:

—Rendimientos brutos del trabajo, con el límite de 8.500 euros anuales en tributación individual. Este límite operará en tributación conjunta respecto de cada uno de los contribuyentes que obtengan este tipo de rendimientos.

—Rendimientos brutos del trabajo superiores a 8.500 euros y hasta el límite de 18.800 euros anuales en tributación individual. Este límite operará en tributación conjunta respecto de cada uno de los contribuyentes que obtengan este tipo de rendimientos. Esta excepción a la obligación de declarar queda neutralizada en determinados supuestos que vienen relacionados en el apartado 3 del artículo 95 de la Norma Foral 8/1998, y en el artículo 72 del Decreto Foral 68/2001 de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

—Rendimientos brutos del capital y ganancias patrimoniales que no superen conjuntamente los 1.600 euros anuales.

Asimismo, en aquellos casos en que pese a percibir rendimientos del trabajo superiores a 8.500 euros y por debajo de 18.800 euros, se esté obligado a presentar declaración por encontrarse en alguna de las situaciones previstas en las letras a) a g) del apartado 2 del artículo 72 del Decreto Foral 68/2001, el contribuyente podrá optar entre:

a) tributar de acuerdo con las disposiciones generales del Impuesto, o

b) tributar, teniendo en cuenta exclusivamente los rendimientos del trabajo, según las siguientes reglas:

a') Se aplicarán las tablas de porcentajes de retención, establecidas para los rendimientos del trabajo, sobre el importe total de este tipo de rendimientos devengados, excepto los que se encuentren exentos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 de la Norma Foral 8/1998. A estos efectos, se tendrán en cuenta las reglas de determinación del importe de los rendimientos sometidos a retención y las de fijación y aplicación de las tablas de retención vigentes a la fecha del devengo del impuesto.

b') La cantidad resultante como consecuencia de la aplicación de lo establecido en la letra a') anterior, se minorará en el importe de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados sobre los rendimientos del trabajo. La cantidad resultante será la que deberá ingresarse en la Diputación Foral y podrá fraccionarse en la forma que reglamentariamente se determine. En ningún caso procederá devolución alguna como consecuencia de la utilización de este procedimiento de tributación.

c') En ningún caso serán de aplicación gastos deducibles, bonificaciones, reducciones, deducciones, reglas de tributación conjunta o cualquier otro incentivo previsto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Hecha mención a las especificidades de la obligación de declaración para la presente campaña, cabe relacionar de forma somera las modificaciones normativas del Impuesto que tienen mayor relevancia en la declaración del período impositivo del año 2005.

En virtud de la NORMA FORAL 9/2004, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2005 (Boletín Oficial de Gipuzkoa 31-12-2004), se corrige el efecto de la inflación en cuanto a la tarifa del impuesto, la reducción por tributación conjunta y las deducciones por descendientes, ascendientes, abono de anualidades de alimentos a los hijos, adopción, discapacidad y edad.

## ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

### FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA 1/2006 (Enero-Junio)

#### I. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

##### I.1 Base imponible común consolidada: De-

sarrollo del Grupo de Trabajo

##### I.2. Comunicación de la Comisión sobre la Base imponible común consolidada

##### I.3. Régimen de imposición según las normas del Estado de origen para las pequeñas y medianas empresas

#### II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

##### II.1. Modificación de la Directiva del IVA aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica

##### II.2. Modernización del IVA aplicable a los servicios financieros y de seguros: Consulta pública

#### III. LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

##### III.1. Introducción

##### III.2. El fraude en los diferentes impuestos

##### III.3. Aspectos a analizar

#### IV. FISCALIS 2013

#### V. AYUDAS DE ESTADO DE NATURALEZA FISCAL

##### V.1. Ayudas fiscales a la exportación. España

##### V.2. Regímenes fiscales para las empresas offshore. Malta

#### I. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

##### I.1. BASE IMPONIBLE COMÚN CONSOLIDADA: DESARROLLO DEL GRUPO DE TRABAJO

La quinta y sexta reunión del Grupo de Trabajo sobre la base imponible común consolidada tuvieron lugar los días 7 y 8 Diciembre de 2005 y el 9 de marzo de 2006, respectivamente.

##### *Introducción*

La base imponible común consolidada como tema de debate resurgió en septiembre de 2004 en el Consejo informal de Economía y Finanzas donde el Comisario para la Fiscalidad y Unión Aduanera presentó un documento

informal<sup>1)</sup> sobre la base imponible común consolidada, sus ventajas y sus posibles efectos negativos en la economía de la Unión.

La posición de los Estados miembros de la Unión sobre la armonización del impuesto de sociedades y sobre la base imponible común consolidada es firme y se mantienen dos bloques al respecto: (i) los Estados miembros que se niegan (Reino Unido, Irlanda, Eslovaquia, Estonia y Malta) a la posibilidad de cualquier clase de armonización fiscal, independientemente del grado y ámbito de armonización del que se trate y (ii) los Estados miembros que defienden (sobre todo Francia y Alemania) la armonización de los tipos impositivos del Impuesto de Sociedades, fijando unos tipos mínimos que eviten la deslocalización hacia países con tipos más bajos.

Para la Comisión, la propuesta sobre una base imponible común consolidada forma parte de una estrategia más amplia de la institución comunitaria, hacia una armonización que no obligue a alterar el tipo impositivo de cada Estado y se limite a crear criterios únicos para calcular la base imponible.

La tributación de sociedades produce un gran impacto en la economía de los Estados miembros y de la Unión, y es un elemento fundamental para la consecución del objetivo de la Estrategia de Lisboa de convertir la Unión Europea en la economía más competitiva y dinámica del mundo para 2010. Los obstáculos fiscales impiden que los operadores económicos puedan aprovechar las ventajas que ofrece el mercado interior. La situación se ve agravada por el hecho de que el escenario económico se ha globalizado, y muestra una cada vez mayor internacionalización de las empresas y su acomodación a la

sociedad basada en las tecnologías de la información y comunicación. Estas transformaciones inciden de especial manera en el funcionamiento de los sistemas de tributación de las sociedades en la UE. La Comisión entiende que este nuevo contexto y el hecho de que, tras la ampliación, las empresas deban enfrentarse a 25 sistemas impositivos diferentes, hace si cabe, más necesaria y lógica la estrategia de la Comisión para la tributación de las sociedades.

### *Resultados de la reunión de 7 y 8 de Diciembre de 2005*

La peculiaridad de esta quinta reunión del grupo de trabajo consistió en reunir por vez primera, además de los expertos provenientes de cada uno de los 25 Estados miembros, a representantes de varias organizaciones y grupos de interés en el ámbito de la fiscalidad, tales como: EALTP (Asociación Europea de Profesores de Derecho Fiscal), UNICE (Unión de empresarios de las Comunidades Europeas), FEE (Federación de Expertos Contables Europeos), CFE (Confederación Fiscal Europea) EUROCHAMBERS (Asociación de Cámaras de Comercio Europeas), etc. Asimismo se contó con la participación de observadores de Bulgaria y Rumania.

Los representantes de las organizaciones y grupo de interés en el ámbito de la fiscalidad participaron en la primera jornada mientras que en el segundo día el grupo se redujo a la composición habitual, contando con la presencia de Bulgaria y Rumania.

Tras una presentación sobre la composición y el funcionamiento del Grupo de Trabajo, el Presidente mencionó que el objetivo principal del mismo es debatir sobre la contribución del concepto de la base imponible común consolidada a la eliminación de los obstáculos fiscales que dificultan el funcionamiento del mercado interior, así como promover la competitividad, crecimiento y el empleo en línea

<sup>1)</sup> Propuesta para una base imponible común consolidada. 07.07.2004:  
[http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/resources/documents/CCTBWPNon\\_Paper.pdf](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/CCTBWPNon_Paper.pdf)

con la Estrategia de Lisboa. Asimismo recalcó que la armonización de los tipos impositivos nunca ha estado en la agenda de este grupo de trabajo y que no se contempla.

El Presidente anunció asimismo la preparación por parte de la Comisión de un documento de trabajo titulado “Progreso hasta la fecha y planes de futuro para la Base imponible común consolidada” pero subrayó que ese texto solo reflejaría los puntos de vista de los Servicios de la Comisión (que han venido asistiendo a todas las reuniones del Grupo de Trabajo)<sup>2)</sup>.

A continuación un resumen de los puntos debatidos más importantes:

### 1. Normas Internacionales de Contabilidad (NIC): Dependencia entre la Contabilidad financiera y fiscal

A pesar del alto grado de armonización que se está llevando a cabo en la UE de la mano de la Dirección General de Mercado Interior y Servicios de la Comisión Europea en el ámbito de las Normas Internacionales de Contabilidad, las NIC solo son de aplicación obligatoria para las cuentas consolidadas de aproximadamente 7.000 empresas, lo que significa que la utilización generalizada de normas nacionales y por tanto distintas, continúa.

En relación con la contabilidad fiscal, una consulta lanzada en 2003 mostró la opinión generalizada de que el uso de los estados financieros para fines fiscales requiere ajustes y aproximaciones.

Por las razones mencionadas, la Comisión decidió emplear las NIC como punto de partida para el desarrollo de la base imponible común consoli-

da, porque proveía de un lenguaje común. Los elementos de las NIC que no encajen con la base imponible común consolidada no serán importados.

Los dos puntos clave en este asunto son la utilización de las NIC como punto de partida para la base imponible común consolidada y la dependencia entre la contabilidad financiera y fiscal.

En este sentido, algunos de los participantes en este grupo de trabajo coincidieron en subrayar que las NIC solamente sirven como un punto de partida inicial para la base imponible común consolidada, por diversas razones. Por una parte, las normas de contabilidad del ámbito financiero o del ámbito fiscal persiguen objetivos distintos. Además, la mayoría de las empresas de la UE son pequeñas y medianas empresas que no aplican las NIC. Aun en el supuesto de que las NIC sirvieran para todas las empresas de los Estados miembros, la aplicación variaría de forma considerable en cada Estado, contrariando así la filosofía de la base imponible común consolidada. También es importante considerar que las NIC son un “blanco móvil” que escapa del control de las administraciones fiscales.

En el lado contrario, los participantes más favorables a las NIC, alegaban que debe llevarse a cabo la utilización más amplia posible de las NIC, y justificar debidamente cualquier desviación de las mismas. De lo contrario, existirían importantes divergencias entre la base imponible y los estados financieros obligarían a las empresas a mantener dos contabilidades separadas, haciendo frente a altos costes de conformidad.

El otro tema tratado es la dependencia entre la contabilidad financiera y fiscal. Algunos de los participantes defendieron que internacionales o nacionales, solo debería existir un marco de normas de contabilidad.

<sup>2)</sup> Punto 1.2 de este Informe

Otros no obstante insistieron en que la finalidad de los estados financieros y las declaraciones fiscales es totalmente distinta, y la base imponible común consolidada ya es de por sí un reto importante. Bajo el punto de vista de estos especialistas, la base imponible común consolidada no debe estar directamente ligada a las normas contables.

La conclusión principal de los debates de este grupo fue que actualmente no existe una reglamentación contable uniforme y que no forma parte de la misión del grupo de trabajo sobre la base imponible común consolidada proponer una armonización en dicho campo. Aceptada pues la inexistencia de dicha uniformidad, lo más lógico es que las NIC "solo" constituyan un punto de partida para facilitar el trabajo del grupo en el plano conceptual pero sin establecer una relación directa con las mismas.

## 2. Principios Fiscales Generales

El primer documento que elaboró el grupo de trabajo sobre la base imponible común consolidada trataba de los Principios Fiscales<sup>3)</sup>. La postura adoptada por la Comisión entonces fue que formalizar una lista de principios fiscales generales no era necesario. Los principios se aplican a la totalidad de los sistemas fiscales, incluyendo las personas físicas y los tipos impositivos, no habiendo un número de principios exclusivos para la base imponible común consolidada.

Por todo ello, el grupo considera mucho más efectivo y lógico mantener un debate general sobre los principios y después analizar los aspectos técnicos, especialmente los elementos estructurales de la base imponible, con la posibilidad de volver al asunto de los principios fiscales en una etapa posterior.

<sup>3)</sup> Informe de Fiscalidad en la Unión Europea nº 1/1005.

La mayoría de los participantes se mostraron de acuerdo con la postura defendida por la Comisión y el presidente del grupo de trabajo, alegando para ello varias razones:

- Desde el punto de vista práctico hubiera resultado muy complicado acordar los principios, dado que existe una variedad de principios, no siempre compatibles entre ellos.
- A menudo, la elección de los principios fiscales aplicables es una opción política.
- Los principios fiscales universales no son suficientes para construir la base imponible.

A pesar del consenso casi general, algunos participantes observaron que no era posible progresar en los trabajos, puesto que la elección de los principios era necesaria en el momento de elegir entre dos modelos de base imponible común consolidada. En algunos casos, puede que los principios se contradigan y por ello es fundamental priorizar.

Otros participantes en la reunión, enumeraron una serie de principios no incluidos por la Comisión, tales como el principio de la renta neta (gravar solo la renta neta), el principio de asimetría (las ganancias deberán ser consideradas solo si se producen, mientras que las pérdidas serán siempre consideradas, realizadas o no), el principio de neutralidad jurídica (los partenariados y las otras entidades jurídicas deben ser gravadas de la misma manera que las empresas) y la consideración de la condición de pequeña o mediana empresa.

## 3. Elementos estructurales de la base imponible

*Inmovilizados y amortizaciones (incluyendo las ganancias). Subgrupo 1 (SG1)*



La tercera y última reunión de este primer subgrupo (SG1) tuvo lugar en Berlín los días 11 y 12 de Julio de 2005. El representante alemán presidió la reunión y asistieron 15 Estados miembros<sup>4)</sup>. La Comisión presentó en la reunión tres documentos.

Las contribuciones técnicas del SG constituyen reflexiones, que tras un análisis por parte del Grupo de Trabajo sobre la base imponible común consolidada podrían ser puestas a disposición de la Comisión como aportación para la elaboración de posibles propuestas legislativas concretas en el futuro.

Los documentos tratan en concreto sobre los inmovilizados materiales, los inmovilizados inmateriales y las ganancias de capital.

En términos generales, ha sido posible alcanzar el acuerdo desde el punto de vista técnico en algunos aspectos<sup>5)</sup>.

En relación con el método de amortización persisten dos escuelas o teorías entre los representantes de los diferentes Estados miembros. Algunos defienden el método de amortización individual (que los activos sean amortizados de forma separada, en función de la duración estimada de su vida útil) mientras que otros se muestran favorables a reagrupar diversos activos y amortizarlos a un tipo común.

La Comisión apoya la segunda opción, basándose en su simplicidad, puesto que realizar la estimación de cada activo puede resultar complicado y además considera que este agrupamiento provocaría un efecto positivo sobre el resto de los elementos

<sup>4)</sup> Austria, Bélgica, Chipre, República Checa, Dinamarca, Finlandia, Francia, Alemania, Italia, Hungría, Lituania, Luxemburgo, Holanda, Polonia y Suecia.

<sup>5)</sup> Una de las premisas del grupo de trabajo es que los representantes de los Estados miembros trabajan los aspectos técnicos y que no pueden comprometer políticamente a su Estado.

impositivos de los activos, como por ejemplo la desgravación fiscal a la reinversión.

La mayoría de los participantes se mostraron a favor de este sistema de reagrupamiento, en base a su simplicidad, dado que la amortización individual obligaría a mantener cuentas detalladas de cada activo y un acuerdo sobre su vida útil estimada. Estos defensores consideran que no hay justificación suficiente para considerar la amortización individual más precisa, puesto que se realiza la estimación de la vida útil del activo ex-ante.

Finalmente, alguno de los participantes subrayó que la amortización no solamente constituye un elemento técnico sino también un factor de incentiva- ción económica. Desde el prisma de la Estrategia de Lisboa conviene que la base imponible común consolidada permita la amortización más rápida posible.

En cuanto a las ganancias y pérdidas de capital, algunos se muestran en favor de no gravar las ganancias no realizadas, pero si permitir la deducción de pérdidas no realizadas.

*Las reservas, provisiones y pasivos. Subgrupo 2 (SG2)*

La tercera reunión de este subgrupo fue organizada en Roma el 26 de Octubre de 2005, presidi- da por el representante italiano.

En relación con las provisiones, los principales temas tratados en el encuentro fueron: (i) los dos enfoques posibles sobre la deducibilidad de las provi- siones, es decir, que las provisiones sean como norma general deducibles (sistema denominado lista negativa) o no deducibles (lista positiva); (ii) el reco- nocimiento mutuo de las provisiones exigidas por ley, tales como las exigidas por la legislación so-

cial, laboral o medioambiental; y finalmente, (iii) el tratamiento de los créditos dudosos.

En el grupo se definió en su día la provisión como un pasivo cuyo vencimiento y montante es indeterminado, entendiendo por pasivo una obligación del presente de una empresa, derivada de acontecimientos que tuvieron lugar en el pasado.

Existen dos maneras de enfocar el mismo asunto, entre aquellos que consideran que las provisiones deben ser como norma general deducibles, acompañados por una lista negativa de excepciones no deducibles y los que entienden que las provisiones no deben ser deducibles, y establecer una lista positiva de excepciones deducibles. La mayoría de los participantes en los debates del SG2 consideran que la lista negativa es la mejor opción, a pesar de que unos pocos defienden el modelo de la lista positiva. Estos últimos alegan dos motivos principales para rechazar la deducibilidad general de las provisiones. Por una parte, existen puntos de partida diferentes en el ámbito legislativo, dado que la legislación actual de algunos Estados miembros no reconocen la deducibilidad general como principio. Por otra parte, estaría la inquietud en torno al impacto que un principio de deducibilidad general pueda provocar en la base imponible, reduciéndola. En este sentido, el presidente italiano del SG2 consideró que podría ser útil un estudio comparativo sobre las provisiones que son deducibles en cada Estado miembro.

Existe un consenso generalizado sobre la definición de las reservas como las afectaciones de los resultados retenidos que formen parte de los fondos propios. Asimismo, y debido a la distinta naturaleza de las reservas y las provisiones, el criterio temporal no sirve para distinguirlas.

En torno a las garantías, el punto de partida va-

ría entre los Estados miembros. La legislación fiscal de algunos Estados miembros no reconoce la provisión para garantías. Es por ello, que resulta muy costoso alcanzar el consenso sobre el modo en el que las provisiones para garantías deben ser medidas y sobre todo, hasta que punto debe recurrirse a datos externos.

Respecto a las provisiones exigidas por ley y el reconocimiento mutuo de la legislación no fiscal, la Comisión sugirió la posibilidad de establecer algún tipo de límites pero los expertos opinan que el reconocimiento mutuo debería ser ilimitado.

En cuanto a los créditos dudosos, finalmente ha habido consenso en aceptar la deducción de las provisiones para los mismos. Si existen diferencias no obstante, en torno al método, dado que algunos defienden el sistema de tipo fijo y otros un tratamiento diferenciado caso por caso.

Como último asunto de la reunión del SG2 celebrada en octubre en Roma, los servicios de la Comisión presentaron un documento de trabajo sobre los logros obtenidos por el SG2 y destacando la posición de la Comisión en los temas más importantes tratados en el mismo: (i) las definiciones y los principios; (ii) las provisiones exigidas por ley el reconocimiento mutuo; (iii) las deudas a largo plazo y las provisiones especiales; (iv) los créditos dudosos.

#### *Renta o ingreso imponible. Subgrupo 3 (SG3)*

Los trabajos no se encuentran en un nivel tan avanzado como el resto de los elementos estructurales del ingreso imponible. La creación de un subgrupo al efecto ha sido reciente, y de momento se ha celebrado una única reunión, el 7 de noviembre de 2005 en París, en el que se ha empezado a analizar un documento de trabajo.

El trabajo del grupo se ha dividido en tres ámbitos temáticos: (i) los ingresos, (ii) los gastos, y (iii) el método de cálculo del ingreso imponible.

Es importante la definición del ingreso imponible, para cuyo fin los expertos deberán comparar la Cuarta Directiva del Consejo<sup>6)</sup> y las Normas Internacionales de Contabilidad. Algunos expertos consideran las NIC un buen punto de partida, siempre que no se graven las ganancias no realizadas.

Los ingresos deberían ser gravados cuando se lleven a cabo y los gastos cuando sean ciertos. Asimismo es necesario distinguir entre los bienes y los servicios, así como especificar, en algunos casos, el momento en el que el ingreso es imponible. Por ejemplo, en la venta de bienes, el momento de la imposición debería de ser el momento en el que se transfiere la propiedad jurídica.

La mayoría de los expertos considera que los servicios deberían ser imponibles cuando han sido completamente ejecutados. Se analizaron tres casos específicos, en este sentido: (i) cuando la recaudación es incierta, no se considera necesario establecer normas específicas; (ii) cuando se trata del gravamen de servicios ejecutados durante varios años, los ingresos deberían de ser distribuidos a lo largo del periodo en el que el servicio es distribuido; (iii) las transacciones de divisas extranjeras, cuando se haya decidido que las pérdidas no realizadas deberán ser deducibles al final del periodo anual.

Los stocks deberían de ser evaluados según el coste de producción o el precio de adquisición,

considerando siempre el coste real. Los participantes llegaron a un acuerdo sobre la utilización del principio FIFO o PEPS, primer entrado primer salido— pero no en torno al LIFO o UEPS, último entrado primer salido.

La Comisión repasó en un documento los temas más importantes surgidos en esta primera reunión, destacando los siguientes: el ingreso imponible, los métodos para gravar bienes y servicios y el tratamiento fiscal de los inventarios.

#### *Aspectos internacionales. Creación del cuarto subgrupo (SG4)*

La Comisión presentó un nuevo documento de trabajo que trata sobre los aspectos internacionales de la base imponible común consolidada, anotando las áreas en las que una solución común para la base imponible común consolidada será necesaria. El documento se centra en las relaciones entre los Estados miembros y no miembros de la UE. Considerando el perfil técnico y complejo del asunto, se decidió crear un subgrupo que lo debatiera.

Tras la introducción del documento por parte de la Comisión, se produjo un primer intercambio de puntos de vista sobre el asunto. Solo algunos de los participantes propusieron posponer el inicio del debate sobre los aspectos internacionales, y otros consideraron el tema de especial trascendencia para los pequeños países. Asimismo, se propuso que los aspectos internacionales se estudiaran tomando siempre en consideración la legislación comunitaria.

Otro de los asuntos mencionados fue el de la residencia. Los expertos nacionales se mostraron cautelosos sobre la oportunidad de definir la “residencia”, dado que las legislaciones nacionales ya definen el alcance de este concepto.

<sup>6)</sup> Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad. DO, serie L n. 222 de 14.8.1978, p. 11/31. Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31978L0660:ES:HTML>

En referencia al concepto de establecimiento permanente elaborado por la OCDE, un experto preguntó si está previsto que haya dos enfoques sobre la cuestión del establecimiento permanente en los Estados miembros participantes en la base imponible común consolidada, es decir, la aplicación de las disposiciones nacionales para las empresas que no están constituidas en sociedades y un enfoque armonizado para las sociedades. La Comisión subrayó que en este punto los Estados miembros deberán analizar si son necesarias unas directrices más concretas.

El representante español se mostró voluntario a liderar este cuarto subgrupo (SG4), con vistas a celebrar una primera reunión del mismo en el mes de febrero. En general, se consideró que el documento inicial presentado por la Comisión y los comentarios escritos y orales presentados por los representantes de los Estados miembro constituían un buen punto de partida para el inicio de los debates.

### **Resultados de la reunión 9 de Marzo de 2006**

La sexta reunión del grupo de trabajo contó con la asistencia de representantes de todos los Estados miembros con excepción de Estonia. Asimismo acudieron observadores de Bulgaria y Rumania.

#### Elementos estructurales de la base imponible

##### *Renta o ingreso imponible. Subgrupo 3 (SG3)*

El representante francés del SG3 presentó los resultados de la segunda reunión celebrada en París el 3 de Febrero de 2006, a la que acudieron 16 Estados miembros<sup>71</sup>. Se revisaron los temas debatidos en la primera reunión celebrada el 7 de No-

<sup>71</sup> Austria, Bélgica, Chipre, República Checa, Alemania, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Hungría, Italia, Luxemburgo, Letonia, Holanda, Polonia y Suecia.

viembre de 2005. Por otra parte, tanto los servicios de la Comisión como la presidencia del SG3 presentaron sus respectivos documentos de sala.

Los temas fundamentales fueron los relacionados con el tratamiento fiscal de los gastos.

En relación con el ingreso imponible, la mayoría de los asistentes se mostraron de acuerdo en la necesidad de acordar una definición común del concepto "ingreso imponible", sobre todo si consideramos que ésta no puede ser definida en base a los sistemas contables, tal y como ocurre a nivel nacional. Asimismo, la mayoría de los expertos también consideran el NIC 18 un buen punto de partida.

El desacuerdo prima a la hora de considerar la inclusión de ganancias no realizadas. En este sentido, la Comisión comentó su opinión en torno a varios elementos:

- el diseño del ingreso imponible tendría por objeto medir la capacidad contributiva de una empresa, razón por la cual parecería lógico que solamente las ganancias realizadas pudieran ser contabilizadas.
- la inclusión de las ganancias no realizadas resultaría en un metodología más compleja para el cálculo del ingreso imponible, dado que todos habría que calcular el valor global de los elementos que generaran ganancias no realizadas y ser registradas para evitar la doble imposición.
- finalmente también se subrayó la necesidad de mantener un grado de coherencia con lo debatido y acordado en el resto de los subgrupos, el SG1 concretamente concluyó en sus debates que las plusvalías del capital deberían ser equiparadas con los ingresos comerciales.

Todas las clases de ingresos deberían ser consideradas imposables y es por ello que la definición no parece indispensable. Si en una fase posterior se decidiera aplicar un tratamiento fiscal particular a algún tipo de ingreso, se excluiría el mismo del conjunto de los ingresos imposables generales. Es difícil definir la "actividad ordinaria" (dado que los estatutos de las sociedades son muy poco concretos en torno a la definición de sus actividades) para ser empleada a efectos de la base imponible común consolidada, razón por la cual el SG decidió que la mejor solución sería evitar la utilización de este término en la definición del ingreso imponible.

En relación al tratamiento fiscal de los gastos, parece haber consenso amplio respecto a la necesidad de una definición general de los gastos fiscalmente deducibles en la base imponible común consolidada. Se completaría dicha definición con una lista negativa de gastos no deducibles.

Las divergencias no obstante, surgieron sobre los criterios detallados que deban emplearse para esta definición, así como para la elaboración de la lista negativa.

La Comisión considera que una lista larga de elementos no deducibles es más preferible que la definición de criterios abstractos. Se ha analizado una lista de gastos no deducibles, tales como, dividendos, donaciones, impuestos, gastos de lujo, gastos de entretenimiento y viajes. Existen diversas opiniones y prácticas sobre los gastos de entretenimiento y viajes, así como de las donaciones. No obstante, todos se mostraron de acuerdo en no considerar deducibles las multas y penas. Se concluyó que aún quedan cuestiones por analizar en torno a este concepto.

*Aspectos internacionales Subgrupo 4 (SG4)*

Su primera reunión tuvo lugar en Madrid el 13 de Febrero de 2006, y accedieron a la misma 17 Estados miembros<sup>8)</sup>.

La reunión se centró en los aspectos generales derivados de la aplicación de la base imponible común y especialmente del tratamiento fiscal de la renta extranjera obtenida por las empresas residentes, así como el tratamiento fiscal de las empresas no residentes en jurisdicciones de la base imponible común consolidada.

Existe un acuerdo general para la utilización de las definiciones y conceptos de la OCDE como un punto de partida válido. No obstante, se recaló que la ausencia de interpretación común de estas definiciones podría causar problemas.

Respecto al impacto de la base imponible común consolidada sobre la legislación basada en Convenios fiscales con terceros países, se comentó la probabilidad de que surgieran conflictos, pero asimismo se subrayó que no existe previsión de reforma de los mismos en el corto plazo.

Mientras una minoría de participantes apoyó el principio de territorialidad, en general existe un posicionamiento a favor del principio de renta mundial de los residentes. Algunos destacaron que el principio de territorialidad no es de uso común entre los Estados miembros. No obstante, se reconoció la posibilidad de que la utilización de dicho principio creara dificultades en el ámbito de la base imponible común consolidada, razón por la cual se recomienda la exclusión de la renta extranjera de su ámbito de aplicación. Respecto a la utilización combinada de ambos principios (principio de territorialidad para la base imponible común consolidada

<sup>8)</sup> Austria, Bélgica, Chipre, República Checa, Dinamarca, España, Francia, Finlandia, Alemania, Hungría, Italia, Irlanda, Luxemburgo, Holanda, Polonia, Eslovenia y Suecia.

y el principio de renta mundial para la renta extranjera) no contribuiría al objetivo fundamental de simplicidad al que aspira la base imponible común consolidada. En general, esta última idea de combinar los dos principios no obtuvo muchos apoyos.

Tampoco existió acuerdo respecto a la definición de la residencia y del establecimiento permanente. Algunos verían necesaria una definición común, mientras el resto consideraron que los Convenios internacionales para evitar la doble imposición así como las normas internacionales ya prevén definiciones. Algunos también cuestionan que deba considerarse el uso de un enfoque común del concepto del establecimiento permanente en las futuras negociaciones de Convenios internacionales para evitar la doble imposición. Los Convenios internacionales para evitar la doble imposición son anteriores a la idea de la base imponible común consolidada y deben respetarse.

El representante de un Estado miembro consideró que lo más importante es que la base imponible común consolidada no trate de crear nuevos conceptos y definiciones que ya existen. Otros asistentes defendieron la misma línea, apoyándose en el argumento de que es probable que algunos Estados miembros no apliquen nunca la base imponible común consolidada.

En este sentido, la Comisión Europea subrayó

<sup>9)</sup> La cooperación reforzada se recoge entre los artículos 43 a 45 del Tratado de la Unión Europea y también, en el artículo 11 y siguientes del Tratado CE. Es un procedimiento de decisión que se inicia como último recurso siempre que los objetivos de la cooperación no puedan alcanzarse mediante la aplicación de las disposiciones del Tratado. Las cooperaciones reforzadas están abiertas a todos los Estados miembros, que pueden unirse en cualquier momento. Lo actos que se adopten en el marco de una cooperación reforzada no formarán parte del acervo comunitario y sólo serán aplicados a los Estados miembros que participen en ella. Es responsabilidad del Consejo y de la Comisión velar por la coherencia de las acciones emprendidas en el marco de una cooperación reforzada con las demás políticas y acciones de la Unión.

que cualquier posibilidad de cooperación reforzada<sup>9)</sup> entre Estados miembros, siempre se basará en una propuesta de la Comisión presentada a todos los Estados miembros, en el seno del Consejo.

Muchos de los temas de este grupo exigen ser analizados más profundamente, y se planeó celebrar una segunda reunión de este SG en abril de 2006. La Comisión presentó por su parte un documento de trabajo con el resumen de los puntos más importantes tratados en la reunión.

#### Ámbito territorial. Presentación de un Documento de Trabajo

La Comisión Europea presentó un documento de trabajo sobre la dimensión territorial de la base imponible común consolidada, que repasa una serie de cuestiones que deberán ser esclarecidas de cara a permitir la aplicación de la base imponible común consolidada.

El texto identifica tres tipos de rentas:

- Rentas obtenidas por residentes de alguna de las jurisdicciones de la base imponible común consolidada, siendo esas rentas provenientes de fuentes situadas en alguna de las jurisdicciones de la base imponible común consolidada.
- Rentas obtenidas por residentes de las jurisdicciones de la base imponible común consolidada, siendo esas rentas provenientes de fuentes situadas fuera de las jurisdicciones de la base imponible común consolidada (renta extranjera).
- Rentas obtenidas por no residentes en alguna de las jurisdicciones de la base imponible común consolidada, provenientes de fuentes situadas en alguna de las jurisdicciones de la base imponible común consolidada.

La Comisión invitó a los Estados miembros expresar su visión sobre estas cuestiones, puesto que el hecho de que se decida que algunas categorías no sean cubiertas por el concepto de base imponible común consolidada, no significa que las mismas no sean imponibles, de forma separada. La cuestión a valorar es la necesidad o no de establecer unas normas comunes para la renta extranjera, aunque no entren dentro del ámbito de aplicación de la base imponible común consolidada.

El documento de trabajo establece cuatro posibles soluciones para tratar los casos de renta extranjera de los residentes en la jurisdicción de la base imponible común consolidada:

- Aplicación del principio de territorialidad.
- Se aplicaría el principio de renta mundial para la renta interior sujeta a la base imponible común consolidada y la renta extranjera al tratamiento fiscal nacional.
- Aplicación del principio de renta mundial para la renta interior y extranjera sujeta a la base imponible común consolidada y la aplicación del método de excepción para evitar a doble imposición.
- Combinación del principio de territorialidad y el principio de renta mundial, quedando la renta extranjera fuera del ámbito de aplicación de la base imponible común consolidada.

Algunos consideran que a primera vista la combinación entre el principio de territorialidad y el principio de renta mundial puede resultar complicada pero desde el punto de vista técnico puede ser muy beneficiosa. En este sentido, la Comisión observa grandes similitudes entre la opción segunda y cuarta en lo referente al tratamiento de las pérdidas extranjeras. En la segunda opción corresponde al Estado miembro decidir el tratamiento que quiera dar a las

pérdidas extranjeras y si permitirá la reducción de la renta sujeta a la base imponible común consolidada.

## 1.2. COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN SOBRE LA BASE IMPONIBLE COMÚN CONSOLIDADA

La Comisión publicó en Abril de 2006 una Comunicación titulada *"Aplicación del Programa comunitario de Lisboa: Avances realizados y por realizar para el establecimiento de una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS)"*<sup>10</sup>.

La Comunicación está estrechamente relacionada con el desarrollo de los trabajos del Grupo sobre la Base imponible Común Consolidada compuesta por los 25 Estados miembros y expertos de la Comisión.

La Comisión reitera en el documento que para lograr los objetivos de competitividad, crecimiento y empleo de la Unión marcados por la Estrategia de Lisboa, la eliminación de los obstáculos fiscales hoy existentes en el mercado común puede contribuir positivamente. Asimismo considera que la base imponible común consolidada contribuiría al logro de una mayor eficacia, efectividad, simplicidad y transparencia de los regímenes fiscales aplicados a las empresas y suprimiría las divergencias existentes entre los diversos sistemas nacionales.

La Comisión alega igualmente que salvo el Consejo, en cuyo seno los Estados miembros se mues-

<sup>10</sup> COM (2006) 157 de 05.04.2006, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social Europeo sobre "Aplicación del Programa comunitario de Lisboa: Avances realizados y por realizar para el establecimiento de una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS)". Disponible en: [http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2006/com2006\\_0157es01.pdf](http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2006/com2006_0157es01.pdf)

tran más reticentes, otras instituciones, como por ejemplo el Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social Europeo han mostrado su opinión favorable al proyecto de la base imponible común consolidada recientemente. La Comisión sitúa esta Comunicación sobre la base imponible común consolidada en el mismo contexto que la Comunicación presentada en Diciembre de 2005, sobre el Régimen de imposición según las normas del Estado de origen para las pequeñas y medianas empresas.

Existe en la Comunicación un capítulo dedicado a repasar los antecedentes, creación, objetivos, organización y logros alcanzados por el Grupo de Trabajo sobre la base imponible común consolidada.

La Comisión resume en la Comunicación las posiciones que ella misma ha venido defendiendo en el Grupo de Trabajo sobre la base imponible común consolidada:

- En la medida que avanzan los trabajos consagrados a la base imponible común consolidada, se confirma que ésta funcionará mejor si mantiene como hasta ahora esa tendencia a la uniformización, además de la simplificación general y ampliación de la base del impuesto de sociedades.
- El trabajo dedicado a la base imponible común consolidada podría simplificarse si cada empresa de cada Estado miembro fuera autorizada a utilizar las NIC (de forma que hubiera un solo punto de partida para todas ellas). Sin embargo, la Comisión acepta que no se dan las circunstancias para la mencionada autorización. Dado que no puede esperarse hasta el momento en el que la armonización de la contabilidad empresarial exista, la Comisión entiende que por el lenguaje común y por definiciones compartidas, las NIC sirven

como un instrumento de ayuda para diseñar la base, pero sólo para ello.

- La Comisión (al igual que el Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social Europeo) considera que la base imponible ha de introducirse desde el principio como una base consolidada. Lo importante es partir de la base de esa idea, puesto que en el caso de aceptarse un proceso con dos fases (primero no consolidada, para pasar a base consolidada en una fase posterior) existe riesgo de que la consolidación se dificulte a largo plazo, por ejemplo, por un menor nivel de tratamiento común de ciertos elementos estructurales o metodologías.
- La Comisión (junto con el Parlamento Europeo) sigue pensando que la base imponible común consolidada debe proponerse inicialmente a las empresas con carácter facultativo.

Con respecto al programa de trabajo que la Comisión se marca a partir de 2006, un nuevo informe intermedio como la Comunicación presente se daría a conocer en el principio de 2007, al tiempo que se inician las tareas de debate en relación con los incentivos fiscales y la lucha contra la evasión fiscal, con el objetivo de acabarlos en el final de 2007. Durante 2008, la Comisión se encargaría de reflexionar y gestar una propuesta de normativa integral que podría dar a conocer a finales de 2008.

La Comisión llama la atención a los Estados miembros y demanda un compromiso mayor y de un mayor número de Estados miembros. Al mismo tiempo, subraya tres motivos importantes por los cuales los trabajos de cara a la consecución de una base imponible común consolidada puedan retrasarse:

- Algunos de los expertos que participan en el grupo de trabajo tienden más a defender aspectos propios de su régimen fiscal actual



que a buscar una solución que pueda ser aplicable en toda la UE. En este sentido, la Comisión considera que por las muchas diferencias que existen hoy entre las diversas disposiciones nacionales se impone la necesidad de llegar a una sola solución común.

- Existe una tendencia a posponer la discusión de los elementos más “difíciles”. No es conveniente alcanzar en el seno del Grupo de trabajo “compromisos” que permitan la coexistencia para cada cuestión de dos soluciones técnicas muy diferentes, dado que ello no contribuye al objetivo de la simplificación.
- Es cada vez más palpable la diferencia en el volumen de recursos que los Estados miembros están destinando a los trabajos. La prioridad política que se ha concedido a los objetivos de Lisboa, a la que la base imponible común consolidada contribuirá de una manera muy notoria, debe reflejarse en la asignación de recursos humanos.

A pesar de la postura decidida de la Comisión para promover el establecimiento de una base imponible común consolidada y el apoyo recibido por parte del Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social Europeo para la consecución del mismo, el Consejo sigue mostrándose en general poco entusiasta con la iniciativa.

Desde su publicación en Abril de 2006, la Comunicación en cuestión ha sido debatida en el seno del Grupo de Trabajo sobre cuestiones de fiscalidad directa del Consejo. Concretamente, la Presidencia distribuyó un cuestionario a los Estados miembros en la reunión del grupo de trabajo sobre cuestiones de fiscalidad directa del Consejo el 17 de mayo de 2006. Ya antes, en marzo, la Presidencia había dirigido otro cuestionario a las delegaciones nacionales, con objeto de sondear su predisposición a los trabajos de la Comisión y del

grupo de trabajo sobre la base imponible consolidada común.

El asunto fue incluido entre los temas de debate del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas que se celebró el 7 de Junio de 2006. Se adoptaron unas conclusiones en las que tomaba nota de la Comunicación de la Comisión y los Ministros mantuvieron un intercambio de puntos de vista al respecto. Las conclusiones adoptadas finalmente por el Consejo se corresponden con unas Conclusiones de carácter técnico puesto que la propuesta inicial de conclusiones presentada por la Presidencia austriaca fue duramente criticada por el Reino Unido e Irlanda, que consideraron que la presidencia hacía excesivo hincapié en el amplio consenso que se había alcanzado sobre la necesidad de una base imponible común consolidada en el seno del grupo de trabajo. La consecuencia fue la adopción de unas Conclusiones con una redacción muy amplia, vaga y general. La posición de Reino Unido e Irlanda fue igualmente apoyada por Hungría y Lituania. España defendió la necesidad de proseguir en los debates técnicos para aclarar todas las dudas.

### I.3. RÉGIMEN DE IMPOSICIÓN SEGÚN LAS NORMAS DEL ESTADO DE ORIGEN PARA LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS

#### Introducción

A finales de Diciembre de 2005, la Comisión adoptó la Comunicación titulada “*Superación de los obstáculos con que se enfrentan las pequeñas y medianas empresas en el mercado interior e materia de impuesto de sociedades – Esbozo de la una posible aplicación de un régimen piloto de imposición según las normas del Estado de origen*”<sup>11)</sup>.

<sup>11)</sup> COM (2005) 702, de 23.12.2005. Disponible en: [http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2005/com2005\\_0702es01.pdf](http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2005/com2005_0702es01.pdf)

La idea de aplicar de forma experimental el régimen de imposición según las normas del Estado de origen de las pequeñas y medianas empresas resurgió hace dos años, cuando el 24 de Junio de 2004 la Comisión publicó un documento en la que planteaba su visión sobre la materia y sobre cuya base un documento oficioso o "non paper"<sup>12)</sup> fue presentado ante los Ministros de Economía y Finanzas de la Unión Europea en el Consejo Ecofin informal celebrado el 10 y 11 de Septiembre. Ya en 2001, la Comisión había encargado un estudio<sup>13)</sup> sobre la aplicación del régimen de imposición según las normas del estado de origen. Dicho estudio concluyó que el sistema podría ser el instrumento transitorio más adecuado a la espera de implementar soluciones más definitivas (como la base imponible común consolidada) y lo subrayó como un elemento clave para lograr un mercado interior sin obstáculos.

La Comisión lanzó una consulta pública en Agosto de 2004.

La consulta pública pretendía sondear, por segunda vez<sup>14)</sup>, la opinión de las pequeñas y medianas empresas, con el objeto de que la Comisión recopilara más datos que contribuyeran a la mejora del sistema.

Se recibieron aproximadamente 200 respuestas, la mayoría de las cuales provenían de Alemania (168), en general sociedades. Teóricamente la consulta pública iba dirigida a pequeñas y medianas empresas. No obstante, se identificaron al menos

63 empresas, que basadas en los criterios establecidos por la Comisión<sup>15)</sup>, se correspondían con grandes empresas.

Al parecer, las distintas leyes y disposiciones sobre fiscalidad de las empresas vigentes en el mercado interior no ejercen un gran efecto disuasorio para poder establecerse en un Estado miembro que no fuera el de origen.

Respecto a los otros aspectos fiscales que los participantes en la consulta consideraron más influyentes para la expansión de la actividad de su empresa, el más mencionado fue el nivel de imposición, aunque también fueron mencionados el cumplimiento de las obligaciones relativas al IVA y la falta de armonización.

Una de las principales conclusiones de la consulta fue que la competencia fiscal entre los Estados es la que mayoritariamente influye en cualquier empresa a la hora de establecerse en un Estado miembro.

Aproximadamente cien de las empresas que cumplimentaron el cuestionario se mostraron voluntarias para participar en un proyecto piloto de 5 años de duración.

La falta de incentivos económicos, los problemas derivados del desconocimiento del lenguaje y la necesidad de una mayor uniformidad en el derecho laboral fueron subrayados como los factores no fiscales que afectan a la expansión transfronteriza de las empresas

Pese al papel preponderante que desempeñan las Pymes en el desarrollo económico de la Unión

<sup>12)</sup> 07.07.2004. Non Paper de la Comisión al Consejo Ecofin informal de 10 y 11 de Septiembre de 2004: [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/resources/documents/HST\\_Non-Paper\\_EN.pdf](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/HST_Non-Paper_EN.pdf)

<sup>13)</sup> GAMMIE, Malcolm y LODIN, Sven-Olof. "Home State Taxation". IBFD Publications, 2001.

<sup>14)</sup> Otra consulta similar tuvo lugar en 2003.

<sup>15)</sup> Recomendación 2003/361/CE de la Comisión, de 6 de mayo de 2003 sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas. DO, serie L, nº 124. 20.05.2003. Esta Recomendación está en vigor desde 1.1.2005.

Europea, su nivel de participación en el mercado interior es considerablemente inferior al de las grandes empresas, sobre todo debido a motivos de índole fiscal. En general, la situación provoca la pérdida de potencial de crecimiento económico y creación de empleo necesario de cara a la consecución de los objetivos de la Estrategia de Lisboa.

Además de la consulta, la Comisión ha presentado junto con la Comunicación, una evaluación de impacto concluyendo que la imposición según las normas de estado de origen para las pymes provocaría considerables eventuales beneficios económicos a escala global para el mercado común y que por tanto el sistema merece la pena ser al menos, testado.

Respecto al apoyo del resto instituciones comunitarias a la propuesta de la Comisión, tanto el Parlamento Europeo<sup>16)</sup> como el Comité Económico y Social Europeo<sup>17)</sup> han abogado por el establecimiento de un régimen piloto de imposición según las normas del Estado de origen.

La posición de los Estados miembros, expresada en el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de la Unión Europea informal celebrado el 10 y 11 de Septiembre y en otras ocasiones, no es tan unánime. La Comisión reconoce el escepticismo expresado por algunos Estados miembros, que alegan por una parte, que la afirmación de que existen obs-

táculos fiscales transfronterizos específicos de las pymes no es fundada y por otra parte, consideran que el régimen piloto provocaría graves problemas legales y administrativos.

A pesar de las reservas expresadas en el Consejo sobre la imposición según las normas del Estado miembro de origen, la Comisión subraya como precedente en su Comunicación, el ejemplo de dos Estados miembros que han adoptado recientemente un protocolo a su convenio de doble imposición en virtud del cual, en determinadas regiones fronterizas entre los dos Estados miembros, se introduce una excepción a las normas sobre establecimientos permanentes. En las mencionadas regiones, no se otorga la condición de "establecimiento permanente" a los establecimientos de las empresas del otro Estado miembro aunque se den las condiciones necesarias al efecto. Así pues, frente a lo que ocurre en virtud de las normas establecidas, no se pone en marcha el proceso de imposición en el territorio del Estado en el que se encuentra implantada la empresa.

Las principales diferencias entre este enfoque y el de imposición de acuerdo con las normas del Estado de origen es que el primero queda limitado a una zona fronteriza estrictamente definida, y que los dos Estados miembros han acordado que no es necesario un ulterior reparto de la base imponible del impuesto. No obstante, según la Comisión, la lógica subyacente a este enfoque, es decir el reconocimiento mutuo, es idéntica a la del régimen piloto de imposición según las normas del Estado de origen para las pequeñas y medianas empresas, y su aplicación práctica a través del mecanismo de convenio de doble imposición confirma que este tipo de régimen es totalmente factible y puede introducirse en un plazo relativamente corto.

La iniciativa para un Régimen de imposición según las normas del Estado de origen para las pe-

<sup>16)</sup> Informe del Parlamento Europeo sobre la Comunicación de la Comisión al Consejo, Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social sobre la política fiscal en la Unión Europea- Prioridades para los Próximos Años  
<http://www.europarl.europa.eu/omk/sipade3?PUBREF=//EP//NONSGML+REPORT+A5-2002-0048+0+DOC+PDF+VO//ES&L=ES&LEVEL=2&NAV=S&LST-DOC=Y>

<sup>17)</sup> Dictamen del CES sobre la Comunicación de la Comisión al Consejo, Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social sobre la política fiscal en la Unión Europea- Prioridades para los Próximos Años  
<http://eescopinions.eesc.europa.eu/eescopiniondocument.aspx?language=es&docnr=1486&year=2001>

queñas y medianas empresas se enmarca entre las acciones destinadas a mejorar el entorno fiscal de las pequeñas y medianas empresas. Entre estas acciones también destaca en el ámbito del IVA por ejemplo, la adopción de medidas específicas para las pymes, concretamente la “ventanilla única”.

La Comunicación tiene una estructura muy clara que se centra en analizar los obstáculos existentes en el momento actual, en el análisis de la necesidad de acción coordinada a nivel de la UE y en presentar el sistema previsto de imposición según las normas del Estado de origen para las pymes.

### Obstáculos fiscales

Es sabido que las actividades económicas transfronterizas desarrolladas por las empresas en la UE se ven gravemente obstaculizadas por diversas barreras fiscales. Se trata de obstáculos creados por las deficiencias en la legislación fiscal, así como la ausencia generalizada de mecanismos de compensación transfronteriza en relación con las filiales. A pesar de progresos en otros sectores en los que se han adoptado medidas de armonización y de reconocimiento mutuo, los obstáculos que aún permanecen en el ámbito fiscal constituyen uno de los principales problemas de cara al logro del mercado interior.

Para solucionar esta situación, la doble estrategia de la Comisión se basa a corto plazo en la resolución de problemas específicos que impiden una actividad económica transfronteriza y a largo plazo en el estudio y el establecimiento de una base imponible común consolidada.

En este contexto adverso general para la actividad económica transfronteriza, las pymes se enfrentan al menos, a dos aspectos negativos adicionales. Por una parte, resulta para ellas particularmente difícil sufragar los costes de cumplimiento derivados de

actividades desarrolladas en hasta 25 regímenes fiscales diferentes. Se calcula, según datos facilitados por UEAPME<sup>18)</sup>, que los gastos para las pymes son cien veces mayor que para las grandes empresas, haciendo frente a cargas desproporcionadamente elevadas. Por otra parte, un obstáculo fiscal más específico de la actividad económica transfronteriza en el mercado interior, y en especial para las pymes, la constituye la compensación de pérdidas transfronterizas, que sobrevienen al emprender actividad económica en un país extranjero. A pesar de que las empresas más grandes tratan de recurrir a estrategias de planificación fiscal, las pequeñas y medianas empresas no tienen tantas posibilidades de optimización. No obstante, es fundamental para las pymes poder trasladar sus pérdidas a ejercicios posteriores.

Dado que muchas legislaciones nacionales prevén a menudo regímenes fiscales especiales para las pymes que no abarcan las actividades económicas transfronterizas (sino ventajas e incentivos fiscales relacionados con la base imponible), dificultan que las pymes comiencen actividades de carácter transfronterizo.

### Necesidad de acción por parte de la UE

La participación escasa de las pymes en el mercado interior se debe a obstáculos relacionados con el impuesto de sociedades, y su interrelación con otros factores de índole fiscal y no fiscal. En consecuencia, las pymes se abstienen en general de efectuar transacciones e inversiones comerciales transfronterizas. En los casos en los que las pymes sí llevan a cabo este tipo de operaciones, deben hacer frente a costes financieros elevados, siempre más elevados que los de una gran empresa.

<sup>18)</sup> Unión Europea del artesanado y de la pequeña y mediana empresa

Además del desaliento general para la creación de nuevos establecimientos en el extranjero, los obstáculos fiscales crean efectos secundarios perjudiciales tales como las dificultades para el acceso de las empresas a financiación en fase inicial de su ciclo de desarrollo, por temor de los bancos u otras instituciones financieras a asumir riesgos. En general, el total de las circunstancias afectan negativamente al conjunto de condiciones generales para la supervivencia y desarrollo de la pymes.

La baja participación de las pymes en el mercado interior afecta negativamente a la productividad de las mismas, pero asimismo se produce una incidencia negativa en el conjunto de la economía de la Unión, en la productividad y en el número de empleos generados.

Por todo ello, la Comunicación concluye que para asegurar el potencial económico máximo del mercado interior se debe fomentar y aumentar la inversión y expansión de las pymes en otros Estados miembros a través de la eliminación de los obstáculos fiscales existentes.

El objetivo de la posible aplicación de un régimen piloto de imposición según las normas del Estado de origen es la mencionada eliminación de obstáculos, que deberá producirse respetando siempre una serie de limitaciones, como la no disminución de los ingresos fiscales de los Estados miembros<sup>19)</sup>, la no ampliación de las posibilidades de fraude o evasión fiscal a gran escala y el no comprometer la capacidad de las administraciones fiscales para supervisar la actividad de las pymes.

<sup>19)</sup> La Escuela de Economía de Estocolmo ha llevado a cabo una simulación basándose en datos reales de un grupo relativamente grande de empresas suecas. Se ha observado una reducción de los ingresos fiscales que puede explicarse por las mayores posibilidades de compensación de pérdidas (un efecto buscado) lo que significa que los ingresos negativos se recuperarán pronto.

#### La imposición según las normas de origen: Principio básico e idoneidad para las pymes

El concepto de "imposición según las normas del Estado de origen" se basa en el principio de reconocimiento mutuo y voluntario de las normas fiscales.

Los beneficios de un grupo de empresas que operan en más de un Estado miembro se calcularán exclusivamente de acuerdo con las disposiciones del régimen fiscal aplicable a una de ellas, más concretamente en el país de origen de la matriz o sede central (o empresa principal) del grupo. Ello significa que la pyme que se instale en un Estado miembro diferente al de origen podrá aplicar las normas con las que esté familiarizada.

Cada uno de los Estados miembros seguirá gravando la cuota que le corresponda de los beneficios derivados de las actividades empresariales de los miembros del grupo en ese Estado miembro, aplicando el tipo del impuesto sobre sociedades vigente en el mismo. Ello significa que el sistema de la imposición según las normas del Estado de origen preserva la capacidad de los Estados miembros de recaudar ingresos a través del impuesto de sociedades.

La Comisión considera que la imposición según las normas del Estado de origen es una solución prometedora para hacer frente a los problemas fiscales mencionados. No obstante, la aplicación generalizada de este sistema sobre todas las empresas de la Unión Europea podría causar repercusiones importantes, y por ello se duda sobre la idoneidad de este método de imposición. Por estas razones, la Comisión propone llevar a cabo un enfoque experimental para las pymes que se muestren interesadas y en los Estados miembros en los que las bases del impuesto sobre sociedades son similares<sup>20)</sup>.

<sup>20)</sup> El Anexo a la Comunicación detalla pormenorizadamente como podría llevarse a cabo la aplicación del proyecto piloto desde el punto de vista técnico.

A través del proyecto piloto por una parte se trataría de demostrar las ventajas concretas que el sistema de imposición según las normas del Estado de origen crearía en favor de las pymes, así como los beneficios económicos generales. Para introducir el régimen piloto se trataría de llevar a cabo acuerdos específicos entre Estados miembros.

### Características técnicas del sistema

#### Definiciones

- Por "Estado de origen" se entenderá el país de residencia fiscal de la sociedad matriz directa o indirecta o de la empresa a la que pertenece el establecimiento permanente (sede), según sea el caso.
- Por "Estado de acogida" se entenderá el país de residencia fiscal de la filial o el país en el que esté situado el establecimiento permanente, según sea el caso.
- Por "grupo del Estado de origen" se entenderá el grupo de empresas o la empresa con establecimientos permanentes que participen en el régimen piloto, según sea el caso.
- Por "empresa principal" se entenderá la empresa a la cabeza del grupo del Estado de origen (sociedad matriz o sede) residente en el Estado de origen y responsable en última instancia del funcionamiento del régimen piloto.

Se empleará la definición de pequeña y mediana empresa recogida en la Recomendación 2003/361/CE de la Comisión<sup>21)</sup>.

Esta Recomendación distingue entre empresas

<sup>21)</sup> Recomendación 2003/361/CE de la Comisión, de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas. DO, serie L, nº 124 de 20.05.2003. Definición en vigor desde 1.1.2005.

autónomas, asociadas y vinculadas. Estas normas y distinciones deberían de emplearse para distinguir el tipo de pequeña y mediana empresa de la que se trate, así como para definir el grupo del Estado de origen.

La Comisión excluye los supuestos en los que la pyme tenga su sociedad matriz en un Estado miembro y tenga filial en un tercer país que a su vez tenga una sub-filial en un Estado miembro, por considerarlo excesivamente difícil de gestionar.

Los Estados miembros pueden elegir excluir el régimen piloto a las sociedades de personas y empresas individuales que actúen a nivel internacional, así como las entidades físicamente transparentes o híbridas. La valoración de estas características sólo puede realizarse desde la perspectiva de los Estados miembros que participan en el proyecto piloto caso por caso.

#### *La determinación del Estado de origen y el grupo del Estado de origen*

El Estado de origen es el país de residencia fiscal de la empresa principal. Si existe doble residencia o dudas para la determinación, el Estado de origen será el lugar donde tenga lugar la gestión efectiva de la empresa principal y en el que la empresa estaba sometida al impuesto de sociedades con anterioridad a formar parte del proyecto piloto.

Las normas del Estado de origen se aplicarán a la empresa principal participante y sus filiales o establecimientos permanentes en los Estados miembros participantes. La inclusión de la actividades dentro del grupo del Estado de origen dependerá de las normas de este Estado en materia de consolidación fiscal. En ningún caso podrá una sociedad matriz o filial pertenecer a dos "grupos del Estados de origen".

*Los impuestos afectados*

En principio la Comisión considera razonable que el régimen piloto sea sólo aplicable al impuesto de sociedades y no parece que el sistema deba influir indirectamente en la recaudación de otros impuestos distintos. Cuando la determinación de la renta imponible del impuesto de sociedades repercute en la valoración de otros impuestos, debería llevarse a cabo una contabilidad específica. Se cita como ejemplo el tratamiento de las prestaciones complementarias en las legislaciones fiscales aplicables a la renta por los rendimientos de trabajo.

*Sectores cubiertos*

La Comisión recalca que existen sectores sometidos a normas específicas del impuesto de sociedades. Los Estados miembros deberían considerar la posibilidad de estipular que “los grupos del Estado de origen” con más de un 10% de su volumen de negocios en los sectores naval, los servicios financieros, de la banca, de los seguros del comercio y de la explotación de petróleo y gas y de las actividades agrarias no pueden participar en el régimen piloto. De todas formas, los Estados miembros afectados serán los encargados de asignar los sectores caso por caso.

*Normas específicas*

Se da por supuesto que el régimen piloto debe comprender siempre normas para tratar casos excepcionales. La Comunicación establece algunas de esas normas específicas, que podrían ser las siguientes:

- Una empresa principal que participe en el régimen piloto no puede elegir cuales son las filiales o los establecimientos permanentes que pueden optar al régimen en los Estados miembros

participantes y que formarán parte del grupo del Estado de origen (enfoque de “o todos o ninguno”).

- Sólo se deberá permitir participar en el régimen a las empresas existentes que hayan residido fiscalmente en el “Estado de origen” durante al menos dos años.
- Si una empresa que participa en el proyecto piloto crece orgánicamente por encima de los límites fijados en la definición de PYME mediante la realización de sus actividades comerciales normales, no debería quedar excluida del proyecto por esta razón.
- Un cambio de propiedad no debería generar automáticamente la exclusión de una empresa participante, a menos que incumpla la definición de pequeña y mediana empresa.
- Ni las transacciones puntuales ni las fluctuaciones empresariales “anómalas” del volumen de negocios deberían dar lugar automáticamente a la exclusión de la empresa participante (o bien la enajenación de un importante bien de capital deberá excluirse de los requisitos sobre volumen de negocios).
- Las fusiones y adquisiciones que no afecten a los elementos fundamentales del régimen piloto (definición de PYME, determinación del Estado de origen, etc.) no deberán dar lugar a la exclusión automática de la empresa participante.
- El cambio de Estado de origen por parte de una empresa participante durante la aplicación del régimen piloto podría considerarse imposible. El traslado de la residencia fiscal de la empresa principal a otro Estado miembro debería, por tanto, comportar la conclusión del régimen piloto. Lo mismo ocurrirá en caso de que se produzca una fusión.
- Cuando no coincidan los ejercicios fiscales de la empresa principal y el grupo del Estado de origen, corresponde a la empresa principal llevar la contabilidad correspondiente que

permita a las administraciones fiscales pertinentes valorar la solicitud.

- Es posible la cesión de activos entre la empresa principal (sociedad matriz o sede) y la filial o el establecimiento permanente en otro Estado miembro al amparo del régimen piloto, siempre que se respete la normativa fiscal nacional del Estado de origen.
- A menos que se estipule lo contrario, todas las transacciones efectuadas dentro del grupo del Estado de origen entre la empresa principal y las filiales o establecimientos permanentes, o entre los miembros del grupo, deberán tratarse de conformidad con la normativa fiscal nacional del Estado de origen.
- Serán de aplicación a cada unidad del grupo las normas generales contra el fraude del Estado de residencia con relación a los Estados miembros no participantes y los terceros países, con objeto de eliminar las posibilidades de acogerse a la normativa más favorable ("rule shopping").

#### *Aplicación de los Convenios de doble imposición*

Del propio concepto de fiscalidad del Estado de origen se desprende que se separan las relaciones al amparo del régimen piloto de aquellas a las que les son aplicables los convenios de doble imposición.

El régimen piloto no exige ninguna modificación de los convenios de doble imposición firmados por los Estados miembros con terceros países. Considerando que cada miembro de grupo del Estado de origen sigue siendo contribuyente en su país de residencia, seguirán siendo de aplicación los respectivos convenios.

Lo más lógico según la Comisión sería que las rentas generadas por el grupo de empresas en el

extranjero, procedentes de terceros países o de Estados miembros no participantes, no entren dentro del ámbito de aplicación del régimen piloto. Las rentas generadas en el extranjero se añadirán a la renta del miembro del grupo una vez efectuado el reparto. Este método evitará que surjan problemas en los casos en los que el Estado de origen y el Estado de acogida hayan acordado disposiciones distintas en sus respectivos convenios con un tercer Estado.

#### *Fijación de los precios de transferencia*

La lógica del concepto de la fiscalidad según las normas del Estado de origen indica que las normas nacionales para fijar los precios de transferencia dejarían de aplicarse dentro del grupo del Estado de origen que se acoja al régimen piloto. Cuando se trate de miembros del grupo del Estado de origen deberán aplicarse las normas del Estado de origen incluso en los demás Estados miembros. Las autoridades fiscales competentes también serán las del Estado de origen, dado que la Comisión la considera la única solución viable desde el punto de vista práctico.

## II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

### II.1. MODIFICACIÓN DE LA DIRECTIVA DEL IVA APLICABLE A ALGUNOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA

La Comisión adoptó el 15 de mayo de 2006 una propuesta de Directiva que modifique la Directiva 2002/38/CE en relación al periodo de aplicación del régimen del IVA aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y de algunos servicios prestados por vía electrónica<sup>22)</sup>.

<sup>22)</sup> COM (2006) 210, de 15.05.2006. Disponible en: [http://eurlex.europa.eu/lexUriServ/site/en/com/2006/com2006\\_0210en01.pdf](http://eurlex.europa.eu/lexUriServ/site/en/com/2006/com2006_0210en01.pdf)



La Directiva 2002/38/CE modifica la Sexta Directiva del IVA 77/388/CEE en lo relativo al régimen de IVA aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y de algunos servicios prestados por vía electrónica, y es más conocida con la denominación "Directiva del IVA sobre comercio electrónico".

Al ser adoptada en 2002, se limitó temporalmente la aplicación de algunas de sus medidas hasta el 30 de junio de 2006. Se estableció igualmente que sus disposiciones relativas al lugar de prestación de servicios y de ciertas medidas de facilitación a las empresas de terceros países serían objeto de un informe después de los tres primeros años de aplicación de la Directiva, informe que la Comisión entregaría al Consejo (y que se adjunta a esta propuesta). Tras esa revisión, cabría la posibilidad que las mencionadas provisiones fueran modificadas o su aplicación prolongada, sobre la base de una propuesta de la Comisión.

### *La prolongación de la aplicación de la Directiva 2002/38/CE*

Hace tiempo la Comisión adoptó dos propuestas de Directiva para modificar la Directiva del IVA 77/388/CEE, por una parte sobre el lugar de prestación de servicios<sup>23)</sup> y por otra parte, para la simplificación de las obligaciones del IVA<sup>24)</sup>. Si el Consejo hubiera aprobado estas propuestas en su

<sup>23)</sup> COM (2005) 334, de 20 de Julio de 2005, Propuesta modificada de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios. Disponible en: [http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2005/com2005\\_0334es01.pdf](http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2005/com2005_0334es01.pdf)

<sup>24)</sup> COM (2004) 728, de 29 de Octubre de 2004, Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE a fin de simplificar las obligaciones en lo que respecta al impuesto sobre el valor añadido. Disponible en: [http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2004/com2004\\_0728es01.pdf](http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2004/com2004_0728es01.pdf)

debido tiempo, ahora no sería necesario prolongar la Directiva sobre comercio electrónico que había sido prevista como medida provisional o temporal, en vistas a que las propuestas mencionadas ofrecerían una solución integral y definitiva a muchas cuestiones del IVA, entre ellas las que pretende solucionar la Directiva sobre el comercio electrónico. Es por ello que la Comisión no ha tenido más alternativa que proponer la prolongación de la aplicación de la Directiva hasta 31 de Diciembre de 2008, con la esperanza de que las propuestas mencionadas hayan sido aprobadas por el Consejo para dichas fechas.

La Directiva 2002/38/CE surgió con el objetivo de eliminar un efecto no deseado a la vez que inesperado de la Sexta Directiva sobre el IVA, que obligaba a las empresas de la Unión Europea a gravar y recaudar el IVA en circunstancias que les situaba en desventaja competitiva en comparación a las empresas situadas en terceros países. En ese sentido, puede afirmarse que el objetivo ha sido cubierto.

Y sin ser su objetivo principal, la Directiva ha provocado una incidencia directa en los ingresos fiscales de los Estados miembros. Por una parte, ha aumentado considerablemente el número de operadores establecidos en la Unión Europea (a pesar de que es difícil calcular el número y de que debe recordarse que los factores que incitan a las empresas a establecerse en la Unión son variadas) y por otra parte, los operadores que desarrollan ciertas actividades no se ven ya obligados a trasladarse a un tercer país para no perder la capacidad de competir con aquellos operadores.

Cabe subrayar además que durante los tres últimos años el comercio electrónico entre consumidores y empresarios (Business to Consumer, B2C) y en general de los servicios online, ha aumentado y

ha madurado, sofisticándose cada día más. La incertidumbre sobre el tratamiento fiscal de este tipo de actividades comerciales no contribuiría a su continuado crecimiento. La Comisión basa en todas estas razones la oportunidad de ampliar el periodo de aplicación de la Directiva.

La Comisión presentó la propuesta para la prolongación de la Directiva 2002/38/CE sobre comercio electrónico hasta 31 de Diciembre de 2008 a los Ministros de Economía y Finanzas en la sesión del Consejo Ecofin celebrada el 7 de Junio de 2006 en Bruselas. Al parecer, los Ministros han tomado nota de la recomendación de la Comisión y aprobaron la prolongación de la Directiva hasta el final de 2006, con vistas a la aprobación de las propuestas sobre simplificación de las normas del IVA y sobre el lugar de prestación de servicios, denominado en su conjunto el Paquete del IVA, también a finales de 2006, ya que fracasaron en su intento en la sesión de Junio.

### *La presentación del informe*

La Directiva de 2002 preveía que el informe después de tres años de aplicación de la misma, podría proponer la creación de un mecanismo electrónico adecuado, de carácter no discriminatorio, destinado a calcular, declarar, recaudar y asignar ingresos fiscales procedentes de servicios prestados electrónicamente con imposición en el lugar de consumo o la prolongación de su aplicación.

El informe presentado por la Comisión se centra en el efecto que ha causado la Directiva en la práctica, así como su funcionamiento actual.

En relación con el ámbito de aplicación, la Directiva se aplica a los servicios electrónicos y a los servicios de radiodifusión. A pesar de que hasta el momento la definición del concepto de radiodifusión

no ha creado dudas, el desarrollo del mercado y de los productos hace que cada vez converjan más los servicios de radiodifusión, las telecomunicaciones y los servicios electrónicos. En este sentido, resulta más y más difícil justificar un tratamiento fiscal diferente entre las mismas. El concepto de la radiodifusión en la Sexta Directiva del IVA de 1977, hacía, lógicamente referencia a tecnologías mucho más simples.

La Directiva 2002/38/CE fue innovadora en establecer nuevos conceptos y procedimientos, provocando el correspondiente impacto en las empresas y las administraciones fiscales. Y a pesar de que existían temores de que la tecnología y los protocolos del comercio electrónico fueran incompatibles con la recaudación fiscal, la Comisión entiende que se ha demostrado que las preocupaciones no eran fundadas y de que el sistema ofrece muy pocas dificultades en su funcionamiento diario.

Debido a su carácter innovador, la Comisión ha prestado mucha atención a su aplicación, procurando colaborar estrechamente con las administraciones fiscales y las empresas afectadas. En este sentido se han organizado en el marco del programa Fiscalis, dos conferencias sobre el tema.

La Directiva ha servido para comprobar que el sistema de ventanilla única del IVA aplicado a los servicios electrónicos, es un método extensible para más servicios intracomunitarios en los que concurren las mismas dificultades. La Directiva de comercio electrónico fue el precursor de una iniciativa más amplia para el establecimiento general de la Ventanilla única del IVA, propuesta presentada en 2004<sup>25)</sup> en el marco de la simplificación de las obligaciones del IVA. En el otro sentido, la Directiva también ha permitido apreciar características de la

<sup>25)</sup> COM (2004) 728

ventanilla única del comercio electrónico que no pueden extrapolarse a un sistema más general. Una vez funcionara el sistema general de Ventanilla Única del IVA, sería ineficiente mantener el sistema de ventanilla única previsto en la Directiva de comercio electrónico, y por tanto el sistema general absorbería al específico previsto para el comercio electrónico, tal y como estaba planeado que ocurriera a partir de 1 de Julio de 2006. Pero debido al retraso del Consejo en la aprobación de la simplificación de las normas del IVA, se prolongará la aplicación de las previsiones de la Directiva de comercio electrónico.

El funcionamiento diario del comercio electrónico ha demostrado que no han surgido mayores complicaciones con la aplicación de la Directiva. Siendo la mayoría de las transacciones entre empresas, los operadores no comunitarios no se han visto obligados a respetar mayores obligaciones de cumplimiento. No obstante, en los supuestos de empresas no comunitarias que prestan servicios a un consumidor final que no constituye una empresa y está situada en territorio de la Unión, surgen las obligaciones fiscales para el operador de un país tercero. Para esos supuestos, existen tres alternativas: (i) que la empresa no comunitaria se establezca en algún Estado miembro de la Unión; (ii) que el operador no comunitario se registre en cada uno de los Estados miembros donde desarrolla las actividades gravables pero sin establecimiento permanente o (iii) que el operador lleve a cabo un registro en un Estado miembro elegido como de identificación. En esta última alternativa, que es ofrecida por la Directiva, el IVA sería facturado y recaudado de acuerdo con el tipo estándar del Estado miembro del consumidor.

Los problemas a la hora de determinar el lugar de imposición del IVA ocurren, debido a lo dificultoso que puede resultar definir el lugar de consumo efectivo de un servicio. Puede ser indicativa del lu-

gar de consumo la dirección indicada en la factura, aunque no siempre acierte. Dado que los servicios a los que se aplica la Directiva son cada día más móviles, el asunto adquiere cada vez mayor envergadura y requiere una solución general que podría consistir en la elaboración de directrices para determinar la situación de los consumidores.

Verificar el estatus de sujeto pasivo del cliente es fundamental en cualquier operación fiscal. La Directiva no ofrece ninguna guía para determinar el estatus del sujeto pasivo, pero lo cierto es que en este aspecto no existe gran diferencia entre los servicios electrónicos y el resto de servicios. La única diferencia consiste en que el tiempo para determinar el estatus del sujeto pasivo es más corto debido a la inmediatez de la prestación de estos servicios.

Una cierta claridad y coherencia en lo que respecta al grado de verificación necesario para ser aceptable. Para los supuestos de transacciones de poco valor, algunos Estados miembros aceptan como prueba suficiente una simple declaración del cliente, pero es probable que no todos los Estados miembros aceptaran un sistema semejante. La Comisión considera que debe analizarse este asunto con mayor detenimiento.

Uno de los sectores que mayor crecimiento ha experimentado desde la aprobación de la Directiva en 2002 son los juegos de azar y apuestas. En principio, los juegos de azar y apuestas se corresponden con la definición del tipo de servicio electrónicamente prestado que puede ser facturado. Los juegos de azar y apuestas constituyen una de las categorías que pueden quedar exentas de la facturación del IVA de acuerdo con la Sexta Directiva del IVA, siempre que el Estado miembro así lo decida. El lugar de imposición para juegos de azar y apuestas electrónicas ofrecidas por un operador situado fuera de la UE es el lugar donde se encuentre

el consumidor. Cuando se trata de un operador situado en un Estado miembro de la UE, el lugar de imposición o de facturación será el Estado miembro en el que se sitúe dicho operador, y se aplicarán las normas de dicho país.

Las modalidades de facturación de IVA de transacciones relativas a juegos de azar y apuestas que no están exentas ha sido objeto de interpretación por parte del Tribunal de Justicia Europeo, pero no siempre con criterios coincidentes. Es por ello, que la Comisión considera que existe necesidad de una mayor claridad, sobre todo, debido a que parece que las diferencias de tratamiento entre un Estado y otro varían mucho y crean cargas sobre los sujetos pasivos a los que no deberían enfrentarse. Deberían aclararse por tanto, las reglas aplicables al lugar de facturación de los servicios electrónicos prestados por un operador establecido en la Unión Europea si son modificadas.

La Comisión subraya que ha habido contacto constante con los Estados miembros y los empresarios u operadores afectados, permitiéndole desgarrar las dificultades encontradas en la aplicación de la Directiva. Complicaciones que la Comisión considera de importancia menor que podrán ser resueltas a través de vías alternativas.

Asimismo, la institución comunitaria advierte que la no prolongación de la Directiva crearía efectos negativos no deseados en las partes interesadas.

En las reuniones del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas celebradas en los meses de mayo y de junio, se ha debatido la propuesta de la Comisión en el marco de la aprobación del denominado Paquete del IVA, que incluye además de la Directiva sobre el Comercio electrónico, la propuesta de Directiva relativa al lugar de prestación de los servicios a efectos de este impuesto, así como la Di-

rectiva relativa a la simplificación de las obligaciones del IVA. Mientras no se avance en la adopción del conjunto de las medidas, los Ministros han optado por sólo prolongar la aplicación de la Directiva sobre comercio electrónico hasta finales de 2006. El bloqueo del Paquete del IVA, se mantiene debido fundamentalmente a la resistencia de Alemania, Portugal y sobre todo Luxemburgo a aceptar el acuerdo propuesto por la Presidencia austriaca.

## II.2. MODERNIZACIÓN DEL IVA APLICABLE A LOS SERVICIOS FINANCIEROS Y DE SEGUROS: CONSULTA PÚBLICA

### *Introducción*

Al adoptar la Sexta Directiva 77/388/CEE sobre el impuesto de valor añadido, los Estados miembros decidieron eximir los servicios financieros y los seguros de su ámbito de aplicación, basándose fundamentalmente en razones de índole práctica. Se consideró que la facturación del IVA de los servicios financieros acarrearía cargas administrativas inaceptables, y una complejidad legal y contable muy importante.

Tras los primeros años de aplicación de la Directiva del IVA, la cuestión del IVA aplicable a los servicios financieros no resurgió hasta los años noventa. Existió un gran debate en torno a la idoneidad de aplicar el método de cash flow para facturar el IVA a los servicios financieros. Consistía el sistema en la aplicación de un tipo cero a las operaciones entre empresas, mientras que las transacciones entre empresas y particulares se reflejarían en las cargas del consumidor. No obstante a los beneficios que la aplicación de dicho método podría producir, no fue considerado adecuado un radical cambio del sistema.

Por lo tanto, persiste el debate sobre la base imponible y el nivel de deducibilidad del IVA que pue-

de aplicarse sin crear cargas administrativas excesivas ni complejidad legal.

Existen cada vez más concentraciones de empresas en el sector con el objeto de llevar a cabo una utilización más óptima de los recursos. Esta tendencia viene apoyada por el surgimiento de un marco regulador cada vez más amplio para la creación de un mercado interior de servicios financieros.

Como consecuencia de este contexto, hay consenso en afirmar que no existe demasiado interés para introducir una imposición generalizada de estos servicios.

No obstante, la Comisión entiende que se debe avanzar en la adopción de medidas legislativas, siempre que se cumplan tres objetivos:

- reducir los costes administrativos tanto para los operadores como las autoridades administrativas fiscales.
- crear seguridad presupuestaria para los Estados miembros y seguridad jurídica para los empresarios.
- suprimir las incoherencias entre las normas del IVA generales recogidas en la Directiva de 77/388/CEE y las disposiciones reglamentarias y legales más actuales.

En este contexto la Comisión presentó el 11 de mayo de 2006 un documento de trabajo que ha estado sometido a consulta pública hasta el pasado día 9 de Junio de 2006.

La consulta abarca los servicios financieros y los servicios de seguros.

Es indudable que un mercado de servicios financieros debidamente integrado que funcione de manera eficaz beneficiará a las empresas y los consu-

midores. El IVA no debería crear obstáculos innecesarios que anulen el positivo efecto producido por un marco regulador adoptado en los últimos años.

Finalmente, también deben considerarse las circunstancias del IVA aplicable a los servicios de seguros, que debe ser analizado en el contexto junto con los impuestos nacionales que también afectan al sector, como pueden ser los impuestos sobre las primas de seguros.

### **Contenido del documento de trabajo: Cuestiones a resolver y posibles soluciones**

#### Cuestiones a analizar

Los asuntos más urgentes de resolver son enumerados a lo largo del documento, ilustrados con ejemplos que se dan en la práctica.

- *La Definición de los servicios exentos según la Directiva:* Se aplica la definición del servicio para eximir la aplicación del IVA en el artículo 13 B (a) y (d) de la Sexta Directiva del IVA. Los términos y conceptos han quedado obsoletos con respecto a la evolución de los servicios disponibles en el mercado financiero y de seguros. Haría falta incluso revisar conceptos tan básicos como el crédito.
- *IVA sumergido en las operaciones entre empresas:* Si un banco o empresa de seguros efectúa en la Comunidad una prestación de servicios incluida en el artículo 13 que exime la aplicación del IVA, no procede la deducción del IVA que grave los costes causados por la realización de operaciones eximidas. Cuanto más alto el tipo de IVA aplicado a la prestación mayor es el IVA sumergido.
- *Cálculo de la cantidad deducible:* El problema se agrava más si cabe, cuando el operador lleva a cabo actividades eximidas y no

eximidas del ámbito de aplicación del IVA. En dicho caso, habría que buscar fórmulas que permitan distinguir las proporciones sujetas a deducción y las que no. Sea cual fuere la fórmula elegida, siempre deberá respetar tres pasos: (i) determinar las actividades imponibles y no imponibles; (ii) determinar las cantidades sujetas a impuesto y las que no; (iii) los costes soportados por el sujeto pasivo y el IVA que grava los costes deberían repartirse entre las actividades imponibles y no imponibles. El proceso generaría cargas administrativas considerables, tanto para los operadores económicos como para las autoridades fiscales. Además es una fuente continua de litigios.

- *Intereses de los implicados y la actitud del mercado y los Estados miembros frente al problema:* Las dificultades en torno al IVA no parecen ser el principal elemento condicionado por las decisiones comerciales de las instituciones financieras y de las empresas de seguros, pero sí parecen jugar un importante papel. Esto se muestra en la insistencia de los operadores a la hora de procurar convencer a los Estados miembros y la Comisión para que resuelvan estos problemas. Respecto a los Estados miembros, existen dos diferentes perspectivas: (i) los que enfocan la recaudación del IVA como una prioridad y (ii) los que llevan a cabo una política motivada por consideraciones macroeconómicas para atraer o retener los sectores actividad esencial.

Para solucionar las cuestiones mencionadas no basta con contar con la perspectiva de los Estados miembros y los empresarios, ni aunar sus intereses comunes. La jurisprudencia generada por el Tribunal de Justicia Europeo es fundamental y los principios básicos desarrollados deben ser respetados:

- Los términos recogidos en el artículo 13 de la

Sexta Directiva deben ser interpretados estrictamente, puesto que constituyen excepciones a la regla general.

- La naturaleza del servicio es importante. No importa quien es el proveedor del servicio, ni el beneficiario. Asimismo, tampoco es importante a que otro servicio contribuye.
- La interpretación debe respetar siempre el principio fiscal de neutralidad.
- Las exenciones recogidas en el artículo 13 de la Sexta Directiva del IVA constituyen nociones autónomas del derecho comunitario y requieren por lo tanto una definición basada en el derecho comunitario. El objetivo de la Sexta Directiva del IVA es aproximar las legislaciones nacionales sobre el IVA. Con el objeto último de impedir las alteraciones de la competencia, se procura que las exenciones se apliquen de la manera más uniforme posible. El objetivo podría verse alterado si se aplicaran nociones nacionales divergentes.
- Las exenciones deben ser interpretadas en su conjunto y en consonancia con el objetivo de la normativa de la cual forman parte.

El Tribunal trabaja actualmente sobre otro principio básico consistente en asegurar la coherencia entre los diversos tipos de exenciones previstas en el artículo 13. Asimismo debe decidir el efecto que tendrán las normas horizontales sobre los servicios financieros y de seguros sobre la interpretación de las exenciones del IVA.

#### Posibles soluciones

La Comisión ha identificado cinco posibles opciones técnicas para hacer frente a los efectos de la distorsión que provoca la no deducibilidad del IVA por los prestatarios de servicios financieros y de seguros:

- La aplicación de un tipo cero a las prestaciones de servicios financieros y de seguros a otros sujetos pasivos (prestaciones entre empresas).
- La extensión del ámbito de aplicación de las exenciones a servicios prestados por otros sujetos pasivos a proveedores de servicios financieros y de seguros.
- La aplicación uniforme de un derecho a deducción sobre la base de un porcentaje determinado para una lista precisa de prestaciones de servicios adquiridos por los operadores correspondientes, lista que será elaborada o estructurada de una determinada manera para neutralizar los efectos de la distorsión creados por la tendencia a la integración vertical que favorecen las actuales normas.
- La posibilidad para los operadores económicos, de optar por una fiscalidad de sus prestaciones de servicios financieros y de seguros destinados a otros sujetos pasivos (solamente operaciones entre empresas, B2B) siempre que estén sujetos a modalidades precisas que permitan compensar el IVA repercutido con el IVA deducible.
- Autorización para la creación de agrupaciones transfronterizas para el IVA, en la medida en la que lleven a cabo operaciones imponibles, siempre que no se produzcan efectos negativos de cara a las cargas administrativas o la seguridad presupuestaria de los Estados miembros.

Tras la mención de estas posibilidades, la Comisión se detiene una por una, para subrayar sus ventajas y desventajas<sup>26)</sup>. No obstante, la Comisión entiende que estas cinco alternativas merecen un análisis más profundo a pesar de que subraya en el

<sup>26)</sup> El documento de consulta puede leerse en: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising\\_VAT\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT_en.pdf)

documento que la mención de las mismas no implica ninguna preferencia por parte de la Comisión.

### III. LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

#### III.1. INTRODUCCIÓN

La Comisión Europea adoptó el 31 de mayo de 2005 una Comunicación sobre la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal.<sup>27)</sup>

Si bien no se conoce con exactitud la envergadura de los impuestos no recaudados, los estudios económicos suelen estimar que el fraude fiscal en la Unión Europea representa el 2% o 2,5% aproximadamente del PIB comunitario.

A pesar de que la competencia sobre el funcionamiento de los sistemas fiscales pertenece a los Estados miembros, tanto en lo referente a la organización de la administración fiscal como en la inspección de los sujetos pasivos y en la recaudación, un impulso de la cooperación entre los Estados miembros es importante, para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior.

El objetivo de esta Comunicación por tanto, es poner en marcha un debate que invite a las partes interesadas a expresar su opinión sobre el camino que debe tomar la lucha contra el fraude a nivel europeo.

El documento de la reflexión de la Comisión se detiene en el repaso del fraude existente en los dife-

<sup>27)</sup> COM (2006) 254 final, Comunicación de la Comisión, al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal. Disponible en: [http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2006/com2006\\_0254es01.pdf](http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2006/com2006_0254es01.pdf)

rentes tipos de impuestos, para después analizar una serie de aspectos que se deberían revisar y estudiar.

### III.2. EL FRAUDE EN LOS DIFERENTES IMPUESTOS

Además de la economía paralela y el fraude interno (declaraciones falsas, deducciones indebidas, etc.) el fraude que más preocupa en el ámbito del IVA es el "fraude carrusel". Consiste este concepto en aprovechar la combinación entre operaciones nacionales y operaciones intracomunitarias. Ha ido en aumento la intervención de operadores que se encuentran en terceros países.

El Reglamento<sup>28)</sup> para luchar contra el fraude fiscal en el ámbito del IVA y facilitar la cooperación entre los Estados miembros fue modificado en 2004. No obstante, los Estados no explotan suficientemente las posibilidades que esta normativa ofrece.

En relación con los impuestos especiales, se informatizó el sistema de seguimiento de los movimientos de productos en régimen de suspensión de impuestos especiales. La Decisión, adoptada por el Parlamento Europeo y el Consejo el 16 de Junio de 2003<sup>29)</sup>, estableció que el sistema debería informatizarse en un plazo de 6 años. La Comisión considera no obstante, que a pesar de que se informatice el sistema surgirán otros métodos de fraude.

El sistema de informatización ha sido completa-

<sup>28)</sup> Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo de 7 de octubre de 2003, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 264 de 15.10.2003)

<sup>29)</sup> Decisión del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de Junio de 2003, relativa a la informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales. Disponible en: <http://europa.eu.int/eurlex/pri/es/oj/dat/2003/L162/L16220030701es00050008.pdf>

do por un Reglamento adoptado en 2004<sup>30)</sup>, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales.

El marco jurídico para controlar el fraude en el ámbito de la fiscalidad directa es la Directiva 77/799/CEE, que define un sistema de intercambio de información. La Directiva 2003/48/CE sobre la fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, que forma parte del denominado "Paquete Fiscal", también completa este marco jurídico.

En términos generales, la Comisión realiza una valoración satisfactoria de las normas previstas para el IVA y los impuestos especiales. No obstante, la Directiva 77/799/CE no ha resultado un instrumento eficaz, por no ser debidamente utilizadas todas sus disposiciones.

### III.3. ASPECTOS A ANALIZAR

#### *Cooperación administrativa entre los Estados miembros*

Existen diversos factores que dificultan la utilización de los instrumentos prediseñados para el buen funcionamiento de la cooperación administrativa entre los Estados miembros, como pueden ser la falta de recursos humanos, el problema de las lenguas o la falta del conocimiento de los procedimientos de cooperación. En general, se echa de menos una cultura administrativa comunitaria. Pero la traba fundamental es la falta de suficiente voluntad y compromiso político de los Estados miembros para hacer frente a la situación.

<sup>30)</sup> Reglamento 2073/2004/CEE de 16 de noviembre de 2004 sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales. Disponible en: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/oj/2004/L359/L35920041204es00010010.pdf>



Las recomendaciones de la Comisión se resumen en los siguientes puntos:

- Se debe asegurar que todos los Estados miembros están en condiciones de prestar efectivamente asistencia a los otros Estados miembros.
- Las auditorías multilaterales deben normalizarse.
- Deben emplearse de una manera lógica las estructuras de apoyo y de asistencia que operan a nivel comunitario, como por ejemplo la OLAF, Oficina Europea de Lucha contra el Fraude.
- El fraude debe recibir un enfoque global e interdisciplinar.

La Comisión presentó en 2004 una Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la asistencia mutua administrativa a fin de proteger los intereses financieros de la Comunidad contra el fraude y cualquier otra actividad ilegal<sup>31)</sup>. Esta propuesta ha pasado el trámite de la primera lectura por parte del Parlamento Europeo y si es aprobada contribuirá a fortalecer y clarificar el marco jurídico para la asistencia operativa y la asistencia administrativa mutua.

Debe mejorarse la legislación relativa a la ayuda a la recaudación para posibilitar que la información sobre los impuestos no pagados al Estado sea más precisa.

Por otro lado, la Comisión ha elaborado en colaboración con los Estados miembros una guía sobre la gestión del riesgo que puede resultar útil. Debe aprovecharse mejor la experiencia adquirida en materia aduanera para el ámbito de la fiscalidad.

<sup>31)</sup> COM (2004) 509 de 20.07.2004. Disponible en: [http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2004/com2004\\_0509es01.pdf](http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2004/com2004_0509es01.pdf)

La Comisión considera que actualmente la cooperación para la lucha contra el fraude no recibe un tratamiento y análisis global, dado que cada grupo especializado (como por ejemplo los grupos de trabajo del Consejo sobre fiscalidad directa y fiscalidad indirecta) lo analiza por separado. La Comisión entiende por ello, que un foro permanente de debate a nivel comunitario es imprescindible.

### *Mayor cooperación con terceros países*

La vertiente exterior de la cooperación administrativa para luchar contra el fraude cobra cada día mayor importancia. Cada vez participan en fraudes carrusel más operadores establecidos en terceros países, y el comercio electrónico y la globalización del mercado de servicios son cada vez más notorios. Por todas estas razones, en el ámbito del IVA la cooperación internacional es fundamental. A pesar de se ha ampliado el ámbito de aplicación del Convenio de la OCDE, se debería estudiar, siempre según la Comisión la celebración de un Convenio.

En el ámbito de la fiscalidad directa, se debe estudiar en coordinación con otras organizaciones internacionales, el aumento de la transparencia fiscal de determinados terceros países. Los Estados miembros tienen Convenios o Acuerdos bilaterales con algunos países terceros, pero la eficacia garantizada no es suficiente.

Una solución posible a la situación actual puede ser la cada vez más frecuente inclusión de cláusulas de cooperación en materia fiscal en los acuerdos de asociación económica que la UE celebra con sus socios.

### *Modificación del sistema común de IVA e Impuestos Especiales*

En el ámbito del IVA, la Comisión subraya puntos débiles en los que pueda resultar más fácil crear situaciones de fraude; son la imposición de ventas a distancia, las normas de imposición de los medios de transporte nuevos y de ocasión, así como las normas de comercio intracomunitario en general.

La Comisión entiende que el régimen definitivo del IVA establecido por las instituciones comunitarias podrían dar respuesta a los puntos débiles mencionados.

Pero algunos Estados consideran que debe modificarse el sistema para reducir las pérdidas de ingresos del IVA causadas por el fraude. Para ello algunos abogan por ampliar el mecanismo de autoliquidación a las operaciones internas de un Estado miembro, cuestionando el principio del pago fraccionado, que hasta el momento actual siempre ha sido considerado el elemento clave de cualquier sistema de IVA. La Comisión ya ha tratado el tema con los Estados miembros en diversos foros y actualmente estudia si dicha medida sería necesaria. No obstante, cualquier cambio en el sistema de IVA debería respetar los siguientes parámetros:

- Reducir las posibilidades de fraude y excluir nuevos riesgos.
- No crear una carga administrativa desproporcionada para empresas y las administraciones
- Garantizar la neutralidad del impuesto.
- Garantizar un tratamiento no discriminatorio.

En algunos sectores este sistema ha dado buenas resultados, como por ejemplo en la construcción.

Si se decidiera cambiar a este método, dos cuestiones fundamentales deberían ser estudiadas:

- El nivel de seguridad jurídica para los operadores que apliquen el sistema de buena fe.

- Ventajas y coste de aplicación.

La Comisión presentó esta propuesta para una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal a los Ministros de Economía y Finanzas de la Unión Europea en la reunión que tuvo lugar el 7 de Junio de 2006. Adoptaron al respecto unas conclusiones en las que se comprometen a analizar las cuestiones subrayadas en la Comunicación, incluso la posibilidad de modificaciones legales en el ámbito del IVA. Se comprometieron a volver sobre el asunto de una estrategia para la lucha contra el fraude en su última reunión del Consejo Ecofin de 2006, con objeto de facilitar unas directrices a la Comisión para orientar sus trabajos.

Asimismo, el Consejo solicitó a la Comisión que presentara lo antes posible una propuesta de Directiva que permitirá a los Estados miembros aplicar un sistema de autoliquidación (o cobro revertido en el cliente) para evitar el fraude en el IVA.

#### IV. FISCALIS 2013

El 17 de mayo de 2006, la Comisión presentó su propuesta para la renovación del Programa Fiscalis, a través del denominado Fiscalis 2013, Programa para mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales del mercado interior<sup>32)</sup>. Viene precedida de una Comunicación presentada por la Comisión en abril de 2005<sup>33)</sup>, y en el que se enumeraban los objetivos y actuaciones que la Comi-

<sup>32)</sup> COM (2006) 202, de 17.05.2006, Propuesta para una Decisión del Parlamento Europeo y el Consejo relativa a un Programa Comunitario para mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales del mercado interior. Disponible en: [http://eurlex.europa.eu/lexUriServ/site/en/com/2006/com2006\\_0202en01.pdf](http://eurlex.europa.eu/lexUriServ/site/en/com/2006/com2006_0202en01.pdf)

<sup>33)</sup> COM (2005) 111 final: Programas Comunitarios Customs 2013 y Fiscalis 2013. [http://europa.eu.int/eurlex/lex/LexUriServ/site/en/com/2005/com2005\\_0111en01.pdf](http://europa.eu.int/eurlex/lex/LexUriServ/site/en/com/2005/com2005_0111en01.pdf)  
Analizado en el Informe de Fiscalidad en la UE 1/2005.

sión pretendía subvencionar mediante los Programas Comunitarios de financiación en el área fiscal (Fiscalis 2013) y de la unión aduanera (Customs 2013).

A pesar de que inicialmente la Comisión había programado una asignación presupuestaria de 175,30 millones de euros para Fiscalis 2013, como consecuencia del acuerdo sobre el marco financiero plurianual alcanzado en el Consejo Europeo de Diciembre de 2005, la Comisión ha rebajado la cifra a 156,9 millones de euros. El programa abarcará el periodo de programación que coincide con las perspectivas financieras 2007-2013. No obstante, el presupuesto cubrirá las acciones que se desarrollen entre 2008-2013. La Comisión no lo ha planificado aún como tal, pero no descarta la posibilidad de asignar determinadas funciones de aplicación de este programa comunitario a una agencia ejecutiva.

Pueden participar en el programa comunitario todos los Estados miembros de la Unión, los Estados candidatos a la adhesión así como algunos Estados de la Política Europea de Vecindad.

El mercado interior ha hecho posible la libre circulación de bienes y servicios, pero con la abolición de los controles fronterizos también han aumentado las posibilidades de fraude fiscal. Fiscalis 2013 tiene por objetivo subvencionar las iniciativas destinadas a atajar o por lo menos disminuir el mencionado fraude.

En el ámbito del IVA, se produce la necesidad de una mayor interdependencia e intercambio de información entre las administraciones fiscales, y por ello se estableció el Sistema de Intercambio de Información sobre el IVA (VIES, VAT Information Exchange System). Debido a las características de los impuestos especiales o accisas, las administraciones han debi-

do desarrollar sistemas de control físicos. En cuanto a los impuestos directos, destaca la lucha contra la competencia fiscal perniciosa y el fraude fiscal.

La evaluación intermedia del Programa Fiscalis en 2005 permitió una valoración optimista con logros visibles alcanzados. Destaca la vértebra del intercambio electrónico de información, la red común de comunicación denominada en inglés "Common Communication Network/Common System Interface" (CCN/CSI), empleada tanto por la administración aduanera como la fiscal. Asimismo, el Sistema de Intercambio de Información sobre el IVA (VIES, VAT Information Exchange System) permite el control por parte de los Estados miembros, del suministro de servicios y bienes exentos de control en el mercado interior.

La Comunicación adoptada en abril de 2005 señalaba como prioridad principal para los siguientes años crear soluciones a los impedimentos de los individuos y las empresas, fundamentalmente a través de la eliminación de obstáculos fiscales a cualquier actividad económica transfronteriza. La continuación de la lucha contra la competencia fiscal perniciosa y el fraude fiscal se indicaban asimismo como metas fundamentales.

La Comisión pretende que esta generación 2007-2013 del Programa Fiscalis se centre en un mejor entendimiento y aplicación del derecho comunitario, una mejora continua de los procedimientos para las administraciones y para los administrados y la diseminación de buenas prácticas.

Las actividades cubiertas por el Programa comunitario Fiscalis 2013 se dividen en dos categorías fundamentales, las acciones conjuntas y las acciones relativas a información y tecnología. A continuación una breve referencia de cada una de las líneas incluidas en estas dos categorías:

- Sistemas de comunicación e intercambio de información:

El papel de los sistemas transeuropeos de comunicación e intercambio de información es fundamental para reforzar el funcionamiento de los sistemas fiscales de la Unión.

Se apoyará financieramente los sistemas fiscales en desarrollo o que sean operativos en el momento de la entrada en vigor de este programa. El Sistema Informatizado para la Circulación y el Control de los Impuestos Especiales (EMCS- Excise Movement and Control System), será integrado en este Programa a partir de 2009.

Para el mantenimiento de estos sistemas de intercambio de información, es necesario el mismo grado de compromiso tanto por parte de la Comisión Europea como por parte de los Estados miembros, cada uno en su ámbito de actuación.

- Controles multilaterales:

La organización de controles fiscales transfronterizos es jurídicamente complejo y requiere contacto entre los auditores fiscales. Fiscalis ofrece un marco adecuado para facilitar controles multilaterales, que han ido aumentando en los dos últimos años de la actual edición del Programa Fiscalis.

- Seminarios y proyectos de grupo

Los seminarios ofrecen la oportunidad de reunir especialistas, intercambiar buenas prácticas y fomentar la cooperación. Los proyectos de grupo y las reuniones de grupos reducidos para tratar temas más específicos han resultado ser una nueva herramienta muy útil.

- Visitas de trabajo:

Consisten en realizar visitas "in situ" a las administraciones de otros Estados miembros, para conocer una práctica administrativa específica.

- Actividades de formación:

Se seguirá fomentando la formación de los especialistas fiscales de los Estados miembros.

## V. AYUDAS DE ESTADO DE NATURALEZA FISCAL

### V.1. AYUDAS FISCALES A LA EXPORTACIÓN: ESPAÑA

Parecen haberse disipado las dudas de la Comisión Europea respecto a los incentivos fiscales directos a favor de actividades relacionadas con la exportación, aplicados en el Estado, en los Territorios Históricos y en Navarra.

La primera mención a las dudas de la Comisión se remonta a la Decisión adoptada por esta institución en 31 de Octubre de 2000<sup>34)</sup>, en la que se concluyó que el régimen instituido por el artículo 37 de la ley sobre el Impuesto de Sociedades constituía una ayuda incompatible con el artículo 4 del Tratado de la CECA, con arreglo a lo dispuesto en la Decisión 2496/96/CECA, por la que se establecían normas comunitarias relativa a las ayudas estatales a favor de la siderurgia. Al incoar procedimiento de investigación formal sobre este dossier en octubre de 1997, la Comisión advirtió que al aplicarse las medidas objeto de investigación también a los sectores del Tratado de la CE, propondría a España medidas apropiadas (por separado al dossier sobre las ayudas a la exportación del Tratado de la CECA).

Como consecuencia, en abril de 2003, la Comisión solicitó por primera vez información para

<sup>34)</sup> Decisión 2001/168/CECA, de 31 de Octubre de 2000, relativa a las leyes españolas sobre el Impuesto de Sociedades. DO, serie L, nº 60 de 1.03.2001  
[http://europa.eu.int/eurlex/pri/es/oj/dat/2001/l\\_060/l\\_06020010301es00570061.pdf](http://europa.eu.int/eurlex/pri/es/oj/dat/2001/l_060/l_06020010301es00570061.pdf)

evaluar el alcance y los efectos de los artículos 37 y 23 (antes 34 y 20 quater) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el marco del Tratado de la CE. Igualmente solicitó datos sobre los regímenes análogos de los territorios de Bizkaia, Gipuzkoa y Araba (artículo 43 de las Normas Forales) así como de la Comunidad de Navarra (artículo 67 de la Ley Foral).

La actitud de la Comisión se enmarcaba dentro del compromiso de la institución de aplicar con rigor la normativa de ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad de las empresas.

Tras sucesivas solicitudes de información, encuentros entre las autoridades implicadas y aclaraciones pertinentes, el 23 de Marzo de 2006, la Comisión adoptó una Decisión de proponer medidas apropiadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 88.1. del Tratado de la CE, cuyo contenido fundamental se resume en las siguientes líneas:

La Comisión ha considerado ayuda existente la deducción de la cuota íntegra de 15%: (i) de los costes de establecimiento de sucursales en el extranjero o de adquisición de una participación importante (que otorguen como mínimo un 25% de los derechos de voto) en empresas establecidas fuera de España directamente relacionadas con la exportación de bienes o servicios, y (ii) del importe satisfecho en el extranjero (incluidos otros Estados miembros) en concepto de apertura y prospección de nuevos productos, incluida la concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas en España o en el extranjero. La Comisión entiende que estas ayudas pueden ser definidas como existentes de acuerdo con la definición establecida en el artículo 1 (b) i del Reglamento del Consejo (CE) nº 659/1999 sobre el procedimiento aplicable a las ayudas de estado, por ser ayudas que existían antes de la entrada en vigor del Tratado de la CE

en España.

No obstante, la Comisión no considera ayudas existentes, las normas que se refieren al diferimiento de la base imponible, así como el 10% de incremento de la deducción de la cuota íntegra que se produce después de la adhesión de España a la UE.

Tal y como establece el artículo 88.1. del Tratado de la CE, la Comisión propuso medidas apropiadas con el objeto de suprimir el régimen. De acuerdo con lo establecido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo, la Comisión ha considerado adecuado establecer un periodo de desmantelamiento, y por tanto, proponer un mecanismo que permitiría eliminar la ayuda existente de manera gradual, en los términos que a continuación se indican:

- 1 de enero de 2007: de 15% (o 25%) a 12%, entendiéndose que el 10% de incremento de la deducción de la cuota íntegra que se produce después de la adhesión de España a la UE se elimina totalmente a partir de 1 de enero de 2007.
- 1 de enero de 2008: 12% a 9%.
- 1 de enero de 2009: 9% a 6%.
- 1 de enero de 2010: 6% a 3%.
- 1 de enero de 2011: de 3% a eliminación total de la deducción de la cuota íntegra.

Respecto a las ayudas que no han sido consideradas existentes sino ayudas estatales de acuerdo con lo establecido en el artículo 87.1. del Tratado de la CE, deberán ser eliminadas inmediatamente, a partir de 1 de enero de 2007, enmarcado en la Reforma Fiscal que pretenden llevar a cabo tanto el Estado, como los Territorios Históricos y Navarra.

La Decisión de medidas apropiadas de la Comisión Europea requiere la aceptación formal de las

mismas por parte de las autoridades del Estado miembro implicadas. En este sentido, la aceptación ha sido debidamente transmitida a la Comisión Europea y ha adquirido carácter jurídicamente vinculante para el Estado miembro desde su recepción por parte de la institución europea.

## V. 2. REGÍMENES FISCALES PARA LAS EMPRESAS OFF-SHORE. MALTA

El 23 de marzo de 2006, la Comisión adoptó una Decisión mediante la que se proponía la adopción de medidas apropiadas a Malta, para la eliminación gradual de un régimen de ayudas destinado a las sociedades de comercio internacional (International Trading Companies, ITC), así como las sociedades de renta extranjera (Companies with Foreign Income, CFI).

Malta adoptó en 1994 dos regímenes de imposición de sociedades para los grupos de multinacionales que crearan sociedades con estructuras ad-hoc y llevaran a cabo actividades transfronterizas, principalmente actividades financieras y de prestación de servicios dentro del grupo, distribuyendo después las rentas obtenidas dentro del grupo. En base a estos regímenes, se aplicaba una imposición mínima, si no nula, a las rentas provenientes de fuentes extranjeras revertidas a los accionistas de las sociedades.

Ello implicaba que las sociedades maltesas que llevaran a cabo actividades fuera de Malta, obtendrían reembolsos extraordinarios del impuesto de sociedades, en base a los beneficios distribuidos entre los accionistas residentes fuera de Malta, estando sujetas a tipos impositivos muy bajos (4,2% en lugar

de 35%).

En base a las medidas apropiadas propuestas por la Comisión, Malta transformará en un plazo hasta 2012, los dos regímenes en un método de amortización. En opinión de Malta, dicha solución posibilitaría que la ayuda dejara de ser selectiva, para convertirse en una medida fiscal general.

Con objeto de asegurar una eliminación más eficaz de estos dos regímenes, la Comisión solicitó a Malta que pusiera en marcha lo más rápidamente posible el sistema propuesto y adelantar el plazo para convertirlo en una medida de carácter fiscal general, a 2010.

Las medidas concretas serían las siguientes:

- Eliminar para el 1 de enero de 2007, los regímenes actualmente aplicables, y adoptar simultáneamente un nuevo sistema de amortización de créditos fiscales que no favorezca en la práctica a las mencionadas sociedades.
- Prohibir la concesión de estatus de sociedad de comercio internacional a cualquier nueva empresa establecida en Malta después de 31 de Diciembre de 2006. Las sociedades de comercio internacional que se beneficien del sistema solo podrán hacerlo hasta 31 de Diciembre de 2010.
- Limitar el número de nuevas sociedades de comercio internacional creadas entre la fecha de aprobación de las medidas apropiadas y el 31 de Diciembre de 2006, a la media anual de este tipo de sociedades creadas en los últimos cinco años.



# E studios y Colaboraciones

## DE 1999 A 2007 REFORMANDO EL IRPF

JOSÉ LUIS ESPAÑA GUZMÁN (\*)

En 2007 toca reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Han pasado cuatro años y todo un clásico de la escena tributaria vuelve a hacer su aparición para recobrar el protagonismo que ya tuvo con las reformas de 1999 y 2003.

En esta ocasión el estribillo no hace referencia a una rebaja generalizada del Impuesto para todos los contribuyentes, sino que se subraya la necesidad de lograr un tratamiento neutral del ahorro, apostándose por un impuesto dual. A la espera del contenido definitivo de la reforma avanzada en Territorio Común y de sus consecuencias para los contribuyentes, sin embargo, si pueden hacerse algunos comentarios sobre su alcance y repercusiones.

<sup>1)</sup> Las diferencias normativas en la tributación de otras fuentes de renta y en otros tratamientos son de importancia menor e irrelevantes en un análisis general como el que se pretende, dada su menor participación en el Impuesto y su incidencia en un número más reducido de contribuyentes.

En el caso de la deducción en cuota diferencial por madre cotizante a la seguridad social con descendientes menores de 3 años establecida en Territorio Común, su medida equiparable en el País Vasco se ubica, vía gasto, en el Plan de Apoyo a las Familias con Hijos e Hijas.

Por otra parte, previamente, en este mismo artículo también se realiza un ejercicio de comparación de los tres Impuestos sobre la Renta (Navarra, Territorio Común y País Vasco), situándonos en el presente año 2006, y se analizan los efectos de la inflación sobre la carga tributaria de los contribuyentes.

Para realizar esta comparación se atiende a los elementos más relevantes del Impuesto, por su aplicación generalizada y repercusión recaudatoria (tarifa impositiva, tratamientos de las rentas del trabajo, tributación conjunta, descendientes, edad del contribuyente,...)<sup>1)</sup>, representando de forma gráfica las consecuencias en la factura fiscal de cada contribuyente de cada una de las normativas aplicadas<sup>2)</sup>.

<sup>2)</sup> Navarra, Ley 22/1998, de 30 de diciembre, del IRPF. Territorio Común, RD Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRPF. Álava, Norma Foral 35/1998, de 16 de diciembre, del IRPF. Bizkaia, Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del IRPF. Gipuzkoa, Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del IRPF.

(\*) Economista, técnico de la Dirección de Admón. Tributaria del Dpto. de Hacienda y Admón. Pública del Gobierno Vasco



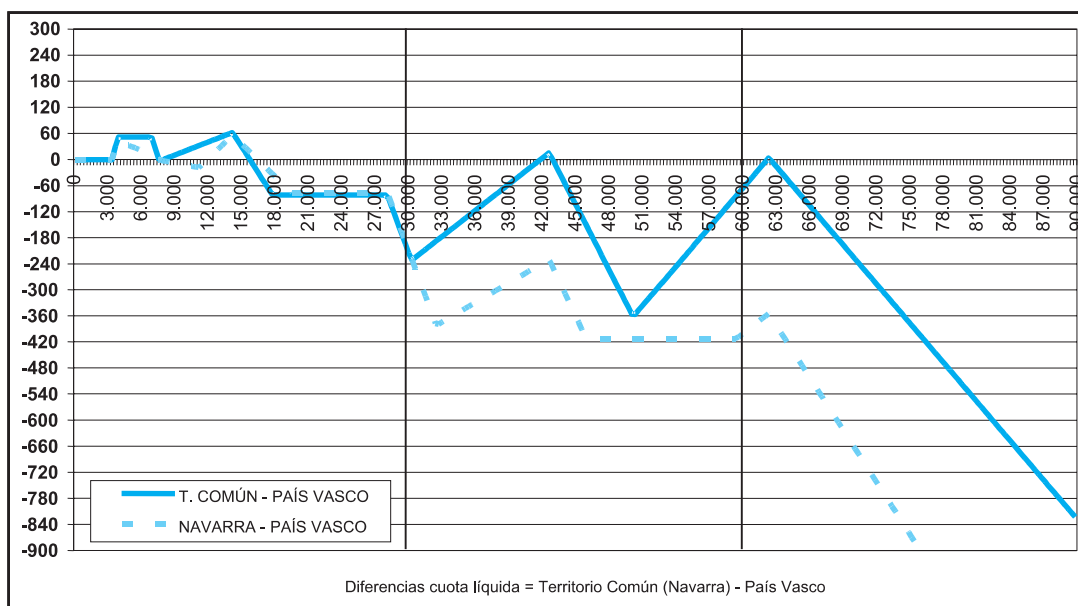
2006

En 2006, declaración de la renta a presentar en la primavera de 2007, la posición relativa de los tres Impuestos es favorable para los contribuyentes del País Vasco. Es decir, más del 90% de sus contribuyentes soportarán una carga tributaria por el IRPF inferior a la que tendrían que abonar en caso de serles aplicado el Impuesto navarro o de Territorio Común.

Esta circunstancia tiene, también, transcendencia recaudatoria. De tal forma que si en 2006 se aplicara en el País Vasco el Impuesto vigente en Territorio Común, se estima que las Haciendas Forales vascas recaudarán aproximadamente 150 millones de euros más.

Además, el IRPF del País Vasco es más progresivo, con una tarifa impositiva más progresiva y tratamientos personales y familiares en cuota, en lugar de en base, que acentúan su progresividad. Aún siendo la tarifa de Navarra la más favorable para el contribuyente, sin embargo, también el Impuesto del País Vasco es el más generoso con los contribuyentes perceptores de rentas del trabajo (presentes en el 85% de las declaraciones y cuyo importe alcanza más del 80% de la base imponible), con aquellos que optan por la tributación conjunta (familias conyugales, familias monoparentales y parejas de hecho, cerca de un 30% de las declaraciones) y con los que tienen descendientes a cargo.

**GRÁFICO 1. DIFERENCIAS CUOTA LÍQUIDA IRPF 2006 TRIBUTACIÓN INDIVIDUAL SIN DESCENDIENTES NAVARRA Y TERRITORIO COMÚN RESPECTO AL PAÍS VASCO**



TARIFA INDIVIDUAL 2006 PAÍS VASCO			
TRAMOS	CUOTA	RESTO	MG. %
0,00	0,00	3.746,00	0,00%
3.746,00	0,00	3.122,00	15,00%
6.868,00	468,30	7.283,00	23,00%
14.151,00	2.143,39	13.942,00	28,00%
28.093,00	6.047,15	14.566,00	35,00%
42.659,00	11.145,25	19.768,00	42,00%
62.427,00	19.447,81	en adelante	48,00%

Incluyendo tramo tipo cero.

TARIFA INDIVIDUAL 2006 T. COMÚN			
TRAMOS	CUOTA	RESTO	MG. %
0,00	0,00	3.400,00	0,00%
3.400,00	0,00	4.161,60	15,00%
7.561,60	624,24	10.195,92	24,00%
17.757,52	3.071,26	12.484,80	28,00%
30.242,32	6.567,00	19.975,68	37,00%
50.218,00	13.958,01	en adelante	45,00%

Incluyendo tramo tipo cero, mínimo personal.

TARIFA INDIVIDUAL 2006 NAVARRA			
TRAMOS	CUOTA	RESTO	MG. %
0,00	0,00	3.440,00	0,00%
3.440,00	0,00	3.537,00	14,00%
6.977,00	495,18	4.162,00	22,50%
11.139,00	1.431,63	8.323,00	25,50%
19.462,00	3.554,00	13.005,00	28,00%
32.467,00	7.195,40	13.525,00	36,50%
45.992,00	12.132,02	13.525,00	42,00%
59.517,00	17.812,52	en adelante	44,00%

Incluyendo tramo tipo cero, mínimo personal.

En el gráfico 1 anterior puede apreciarse como, aunque con diferencias escasas, la tarifa impositiva del País Vasco es más favorable para el contribuyente hasta los 15.000 euros de base liquidable, para rentas bajas, como consecuencia de la aplicación de un tramo a tipo 0 más amplio. A partir de 30.000 euros la tarifa de Navarra es claramente menos gravosa, dada la configuración de los tra-

mos superiores de la escala y sus tipos marginales.

Respecto a las rentas del trabajo, su tratamiento viene dado por las llamadas reducciones en Territorio Común y bonificaciones en el País Vasco, que se aplican en la base. En Navarra, por el contrario, se establece una deducción en cuota de cuantía fija por 685 euros.

**BONIFICACIONES 2006 PAÍS VASCO**

Rdtos. netos	BONIFIC.	RESTO	MG. %
0,00	4.500,00	7.500,00	0
7.500,00	4.500,00	7.500,00	-22,00%
15.000,00	2.850,00	en adelante	0

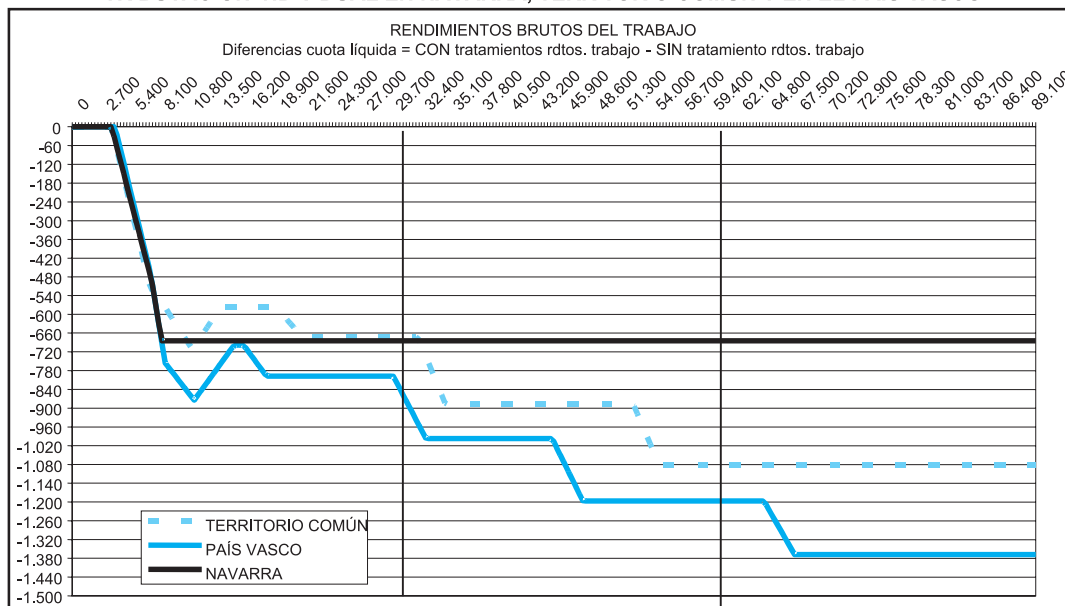
**REDUCCIONES 2006 T. COMÚN**

Rdtos. netos	REDUCC.	RESTO	MG. %
0,00	3.500,00	8.200,00	0
8.200,00	3.500,00	4.800,00	-22,91%
13.000,00	2.400,00	en adelante	0

La disminución de la cuota del IRPF provocada por estos tratamientos tiene una incidencia mayor en el País Vasco, con diferencias que pueden llegar a alcanzar los 200 euros en los niveles de renta signi-

ficativos, hasta 30.000 euros de rendimientos brutos del trabajo, donde se concentran más del 90% de los contribuyentes (gráfico 2).<sup>3)</sup>

**GRÁFICO 2. DISMINUCIÓN DE LA CUOTA POR TRATAMIENTO DE RDTOS. DEL TRABAJO IRPF 2006**  
**TRIBUTACIÓN INDIVIDUAL EN NAVARRA, TERRITORIO COMÚN Y EN EL PAÍS VASCO** euros



<sup>3)</sup> Únicamente en casos específicos como prolongación de la actividad laboral para mayores de 65 años y movilidad geográfica para desempleados, establecidos por la normativa de Territorio Común y con efectos temporales limitados y sobre el número de contribuyentes, el tratamiento de las rentas del trabajo de Territorio Común genera mayores disminuciones en cuota.

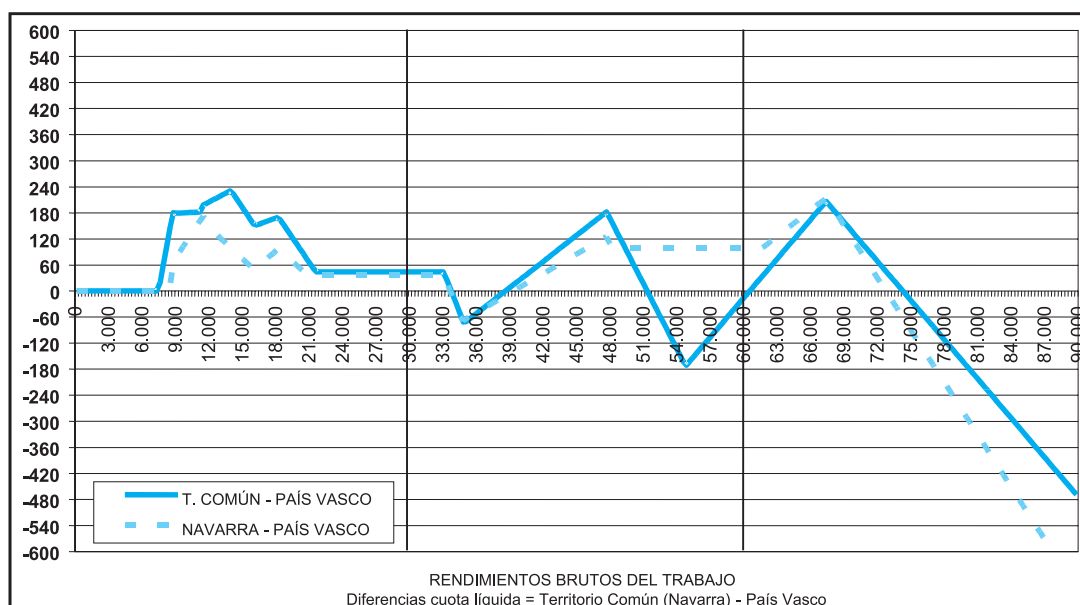
Aplicando la normativa del País Vasco, los contribuyentes individuales, sin descendientes y con rendimientos brutos del trabajo inferiores a 8.660 euros obtienen una cuota líquida cero, situación que se produce en Territorio Común para 7.670 euros y en Navarra para 8.350 euros. En el caso de tributación conjunta sin descendientes, estos límites donde la cuota líquida se hace cero se encuentran en 11.940 euros en el País Vasco, 10.580 en Territorio Común y 12.024 euros en Navarra. Para las familias monoparentales con un descendiente, 14.310 euros, 10.710 y 12.280 euros, respectivamente.

A continuación se presentan, a modo de ejemplo, una serie de gráficos en los que se comparan

los resultados en cuota líquida de la aplicación de los tres Impuestos en diferentes situaciones generalizables: tributación individual o conjunta y sin o con descendientes. En todos los casos la comparación se realiza para contribuyentes con rendimientos del trabajo.

En los supuestos de tributación individual y conjunta sin descendientes, los resultados obtenidos con la normativa del País Vasco son más favorables para el contribuyente con hasta 34.000 y 80.000 euros de rendimientos brutos del trabajo, respectivamente. Las diferencias pueden llegar a superar los 180 y 240 euros, en cada caso, en los niveles bajos y medios de rendimientos brutos del trabajo.

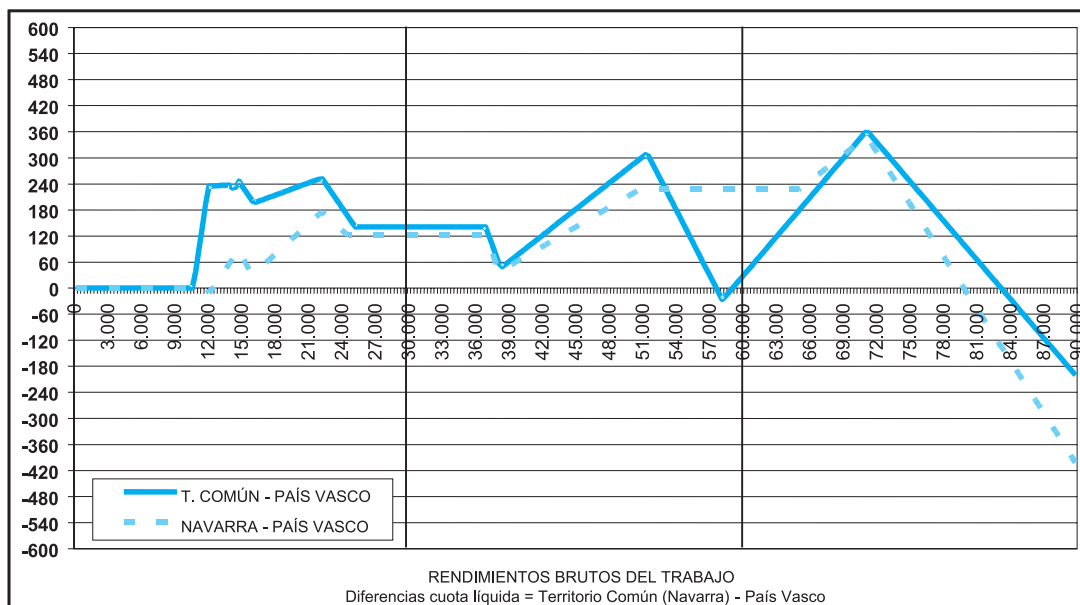
**GRÁFICO 3. DIFERENCIAS CUOTA LÍQUIDA IRPF 2006 TRIBUTACIÓN INDIVIDUAL SIN DESCENDIENTES NAVARRA Y TERRITORIO COMÚN RESPECTO AL PAÍS VASCO**



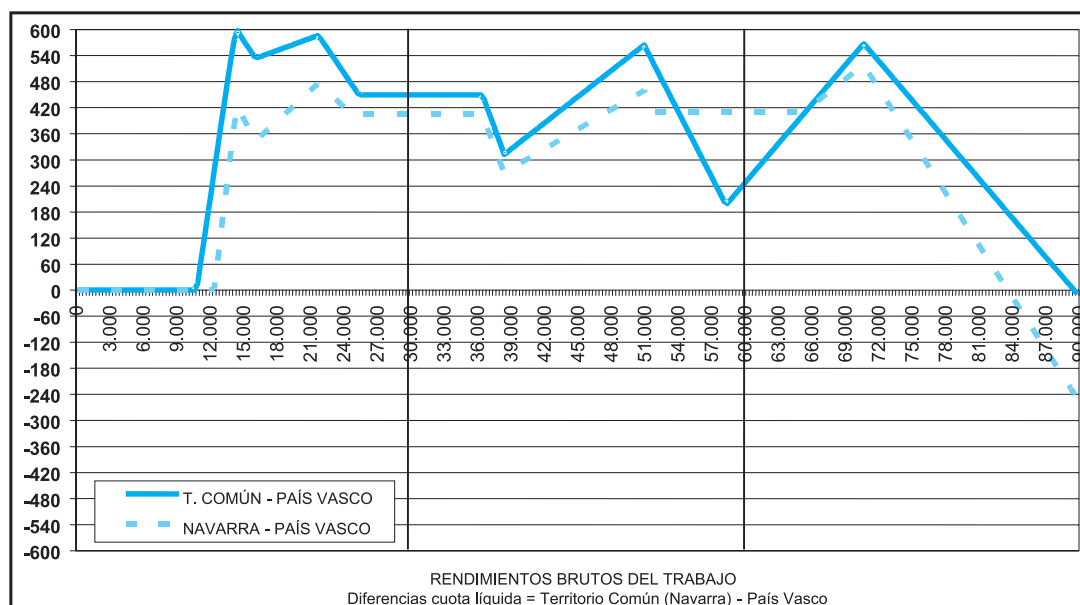
El importe de la reducción por tributación conjunta es de 3.746 euros en el País Vasco, 3.400 en Territorio Común y 3.440 euros en Navarra. En cuanto a las familias monoparentales la reducción es de 3.288 euros, 2.150 y 2.150 euros, en cada caso.

Cuando se trata de tributación conjunta de unidades familiares monoparentales, con un descendiente, los resultados obtenidos con la normativa del País Vasco son, también, más favorables para el contribuyente con hasta 84.000 euros de rendimientos brutos del trabajo, pudiendo llegar las diferencias a superar los 500 euros.

**GRÁFICO 4. DIFERENCIAS CUOTA LÍQUIDA IRPF 2006 TRIBUTACIÓN CONJUNTA SIN DESCENDIENTES NAVARRA Y TERRITORIO COMÚN RESPECTO AL PAÍS VASCO**



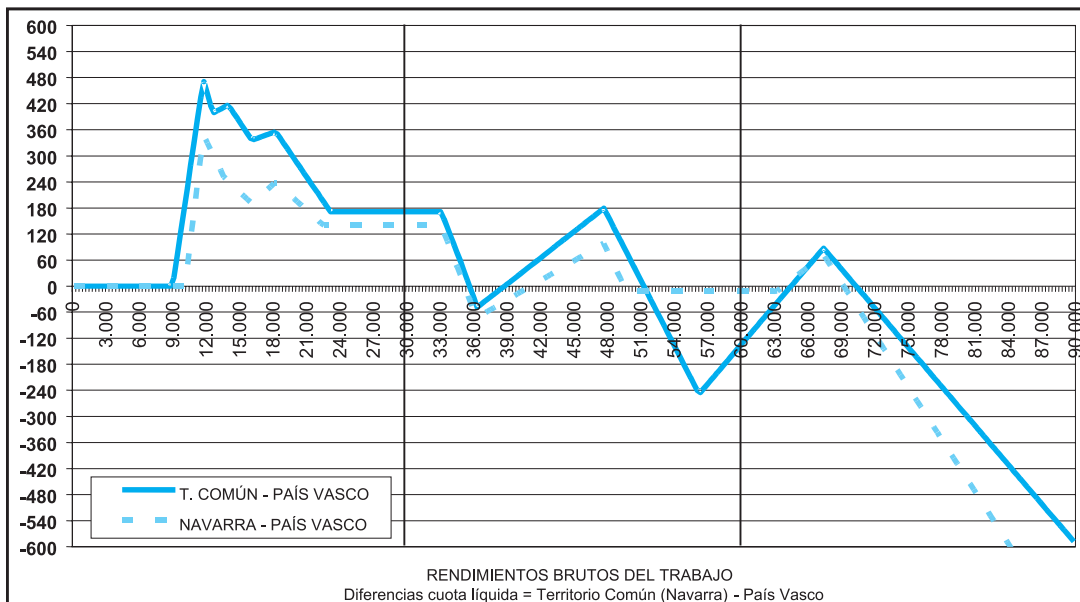
**GRÁFICO 5. DIFERENCIAS CUOTA LÍQUIDA IRPF 2006 TRIB. MONOPARENTAL CON UN DESCENDIENTE NAVARRA Y TERRITORIO COMÚN RESPECTO AL PAÍS VASCO**



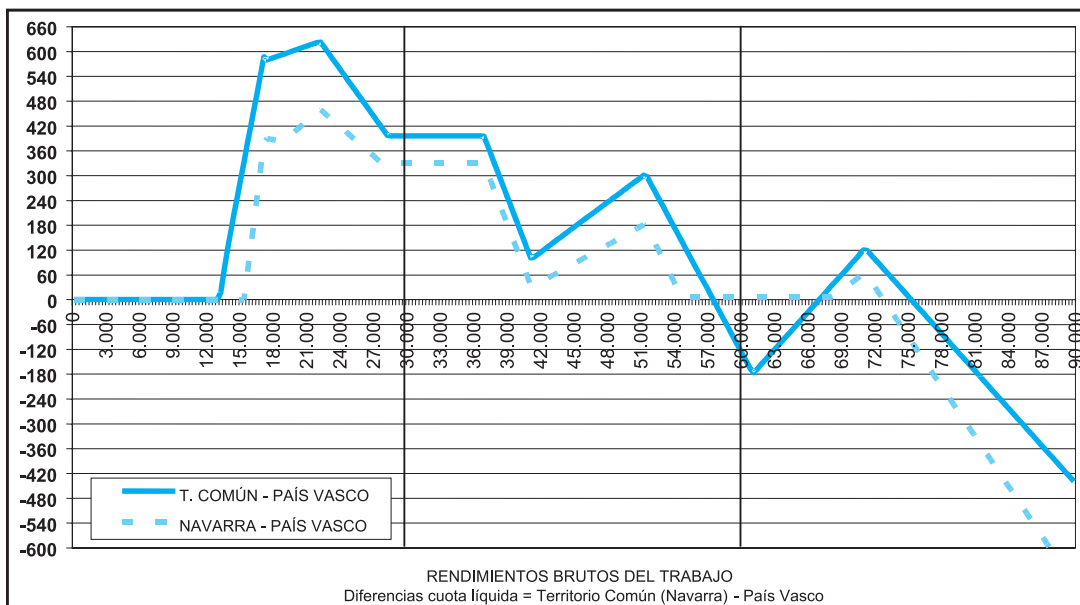
Si a la comparación se incorporan los descendientes a cargo, las diferencias en cuota líquida entre normativas se acentúan, poniendo de manifiesto la mayor progresividad del tratamiento en cuota de la normativa del País Vasco. Así, por ejemplo, con

dos descendientes (mayores de 6<sup>a</sup> años) las diferencias, en los niveles bajos y medios de rendimientos brutos del trabajo, pueden superar los 400 euros en tributación individual y los 600 euros en tributación conjunta.

**GRÁFICO 6. DIFERENCIAS CUOTA LÍQUIDA IRPF 2006 TRIB. INDIVIDUAL CON DOS DESCENDIENTES NAVARRA Y TERRITORIO COMÚN RESPECTO AL PAÍS VASCO**



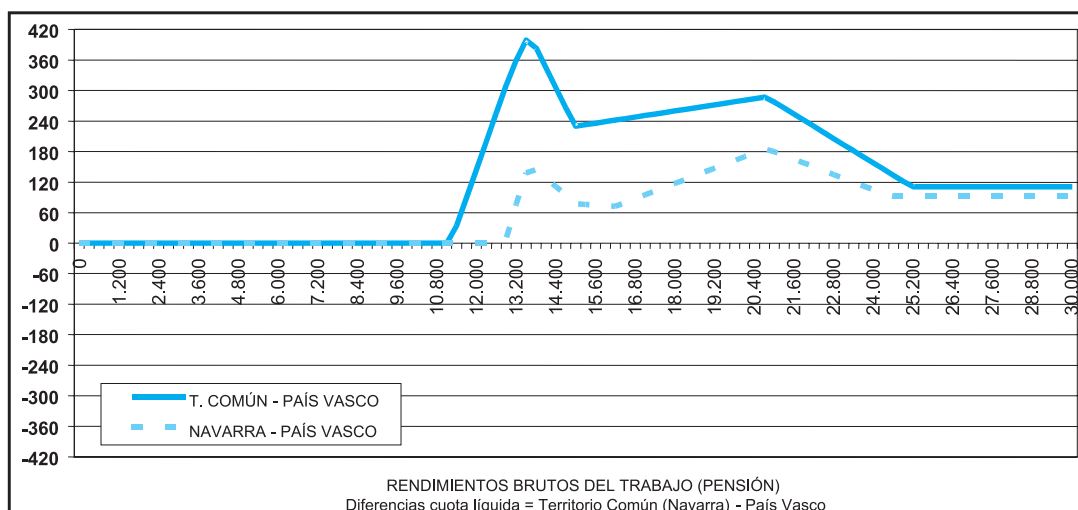
**GRÁFICO 7. DIFERENCIAS CUOTA LÍQUIDA IRPF 2006 TRIB. CONJUNTA CON DOS DESCENDIENTES NAVARRA Y TERRITORIO COMÚN RESPECTO AL PAÍS VASCO**



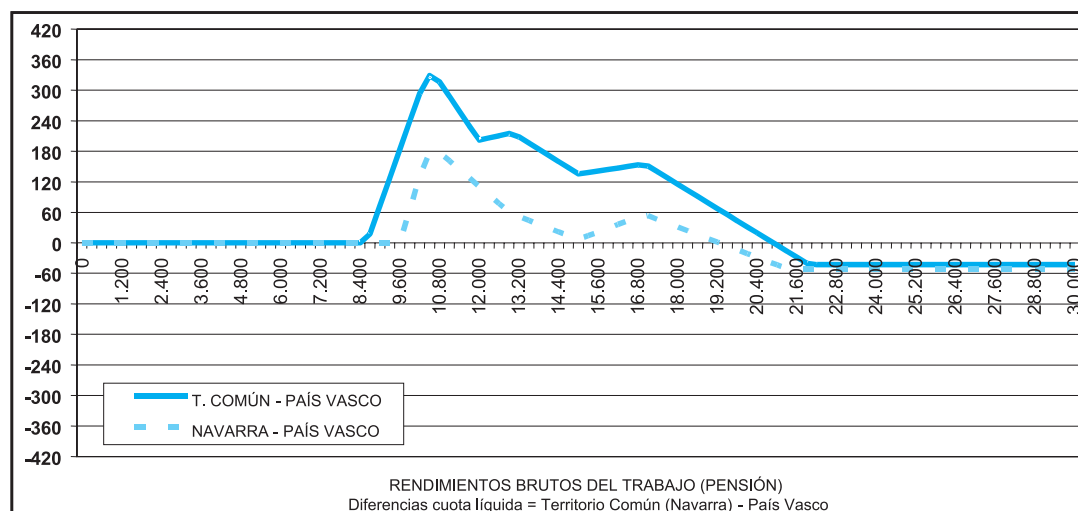
Al igual que ocurre en el caso de los descendientes, el tratamiento de los contribuyentes mayores de 65 años de edad se realiza de forma diferente. Mientras en las normativas de Navarra y de Territorio Común se establecen reducciones en base de 800 euros (1.800 euros para mayores de 75 años), en la normativa del País Vasco se regula una deducción en cuota de 209 euros (417 euros en caso de ser mayor de 75 años).

Para esta comparación, gráficos 8 y 9, se ha supuesto que se trata de contribuyentes sin descendientes que, cumpliendo la edad requerida, perciben pensiones de jubilación. En caso de tributación conjunta, se ha considerado que ambos contribuyentes superan la edad. Como puede apreciarse, los resultados obtenidos por la normativa del País Vasco son más favorables para el contribuyente.

**GRÁFICO 8. DIFERENCIAS CUOTA LÍQUIDA IRPF 2006 CONTRIBUYENTE > 65 AÑOS SIN DESCENDIENTES TRIBUTACIÓN CONJUNTA NAVARRA Y TERRITORIO COMÚN RESPECTO AL PAÍS VASCO euros**



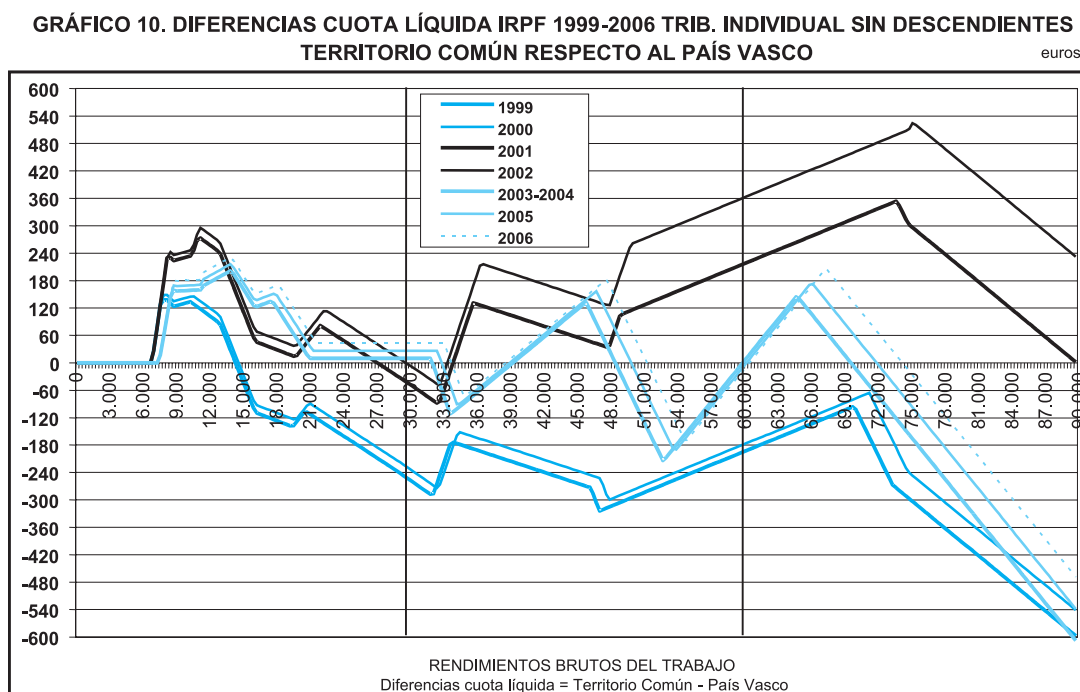
**GRÁFICO 9. DIFERENCIAS CUOTA LÍQUIDA IRPF 2006 CONTRIBUYENTE > 75 AÑOS SIN DESCENDIENTES TRIBUTACIÓN INDIVIDUAL NAVARRA Y TERRITORIO COMÚN RESPECTO AL PAÍS VASCO euros**



### Los efectos de la inflación

Solamente en el País Vasco se han actualizado de forma periódica el tramo a tipo 0, la tarifa impositiva, la reducción por tributación conjunta y las deducciones personales y familiares. Ello ha tenido repercusiones para cada uno de los contribuyentes en sus declaraciones anuales y, también, ha supuesto una variación en la posición relativa de cada Impuesto.

En el gráfico 10 puede se aprecia la evolución entre 1999 y 2006 de las diferencias en cuota para tributación individual según niveles de rendimientos brutos del trabajo entre Territorio Común y País Vasco. El recorrido realizado por ambos Impuestos en estos años ha significado que una gran parte de contribuyentes del País Vasco se sitúen claramente con una menor cuota líquida respecto a los contribuyentes de Territorio Común.



En el período 1999-2002, en Territorio Común solamente se deflactó la tarifa en 2000 (según el IPC previsto 2,0%), permaneciendo invariables los importes de los mínimos personales y familiares establecidos en 1999.

En Navarra en 2000 se adaptó la tarifa, los mínimos personales y la tributación conjunta en un 2,0% y

en 2001, exclusivamente, los mínimos personales y familiares y la tributación conjunta, en otro 2,0%.<sup>4)</sup>

Por su parte, en ese mismo período, en el País Vasco la tarifa impositiva se actualizó en 2000 en un 2,0% (3,0% en Gipuzkoa), en 2001<sup>5)</sup> en un

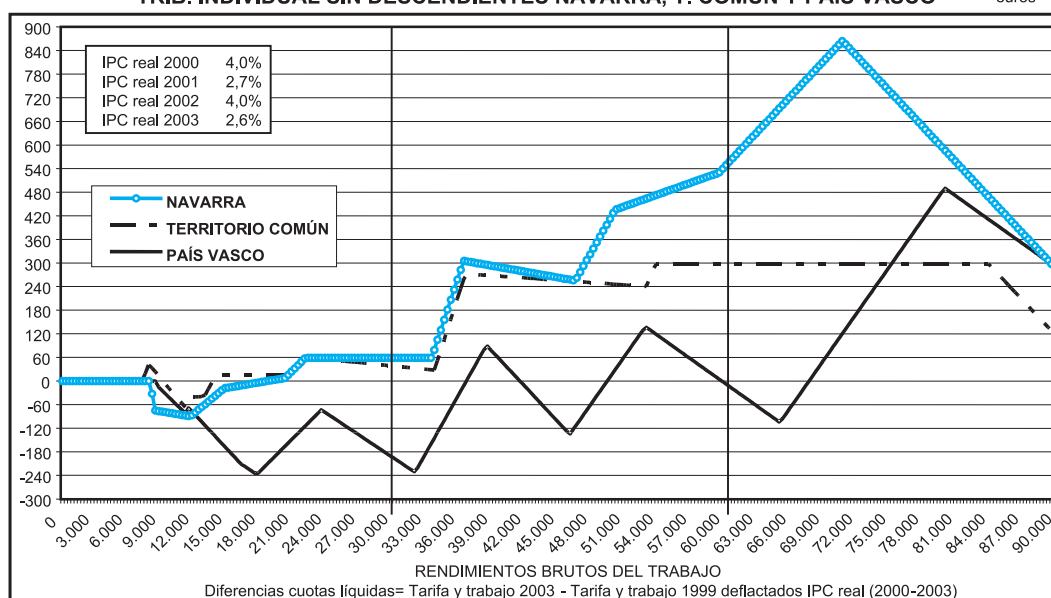
<sup>4)</sup> En 2000, en Navarra también se adopta el mínimo familiar para descendientes, ascendientes y el mínimo personal para contribuyentes > 65 años, así como para los discapacitados. Pasan a descontarse en la base del Impuesto, mientras en 1999 estos tratamientos se realizaban mediante deducciones en cuota.

<sup>5)</sup> En 2001, en el País Vasco, entraron en vigor un conjunto de modificaciones calificado como segunda fase de la reforma del Impuesto: aumento lineal de 420,71 euros (70.000 pesetas) de las bonificaciones del trabajo, mayores deducciones en cuota por descendientes, incremento de los porcentajes de deducción para los jóvenes menores de 35 años en los casos de alquiler y adquisición de la vivienda habitual y redefinición e incremento de la deducción por discapacidad.

3,0% (2,0% en Gipuzkoa) y en 2002 en otro 2,0%. También se actualizaron en cada uno de estos años el tramo a tipo 0, la reducción por tributación conjunta y las deducciones personales y familiares.

Los cambios incorporados en 2003 supusieron nuevas tarifas e importes en los tratamientos de las rentas del trabajo y mínimos personales, así como de descendientes, discapacitados, ascendientes y contribuyentes mayores de 65 años, al tiempo que se incorporaron otros nuevos.<sup>6)</sup>

**GRÁFICO 11. DIFERENCIAS CUOTA LÍQUIDA IRPF 2003 - 1999 (tarifa y trabajo deflactados)**  
**TRIB. INDIVIDUAL SIN DESCENDIENTES NAVARRA, T. COMÚN Y PAÍS VASCO**



En el gráfico 11 anterior, tributación individual de rendimientos del trabajo, pueden observarse las diferencias en cuota líquida para cada una de las normativas entre la aplicación del IRPF 2003 y un hipotético IRPF 1999 deflactado conforme al IPC real, y como los efectos de la inflación han repercutido de forma diferente según la normativa aplicada y el nivel de renta. De esta comparación sale mejor parada la normativa del País Vasco.

En 2004 los tres Impuestos permanecieron invariables. En 2005 y 2006, en Territorio Común se ha deflactado la tarifa (un 2,0% cada año), al igual que en Navarra, permaneciendo en los mismos importes los mínimos personales y familiares previstos para 2003. Sin embargo, en esos años en el País Vasco las actualizaciones también han alcanzado al tramo a tipo 0, la tributación conjunta y las deducciones personales y familiares.

<sup>6)</sup> **Navarra:** reducciones en base por hijo < 3 años y por adopción, deducción en cuota diferencial por perceptor de pensión de viudedad inferior al salario mínimo interprofesional. **Territorio Común:** reducciones en base por prolongación de la actividad laboral y por movilidad laboral, del 50% de los rendimientos netos por arrendamiento de vivienda, por cuidado de hijo < 3 años, por adopción, deducción en cuota por depósitos para inicio de actividad económica y deducción en cuota diferencial por hijo < 3 años (o adopción) a las madres cotizantes a la Seguridad Social. **País Vasco:** aumento a 6 años de edad en la deducción por descendientes menores, deducciones en cuota por adopción internacional, por contribuyente > 65 y 75 años de edad y por depósitos para inicio de actividad económica.



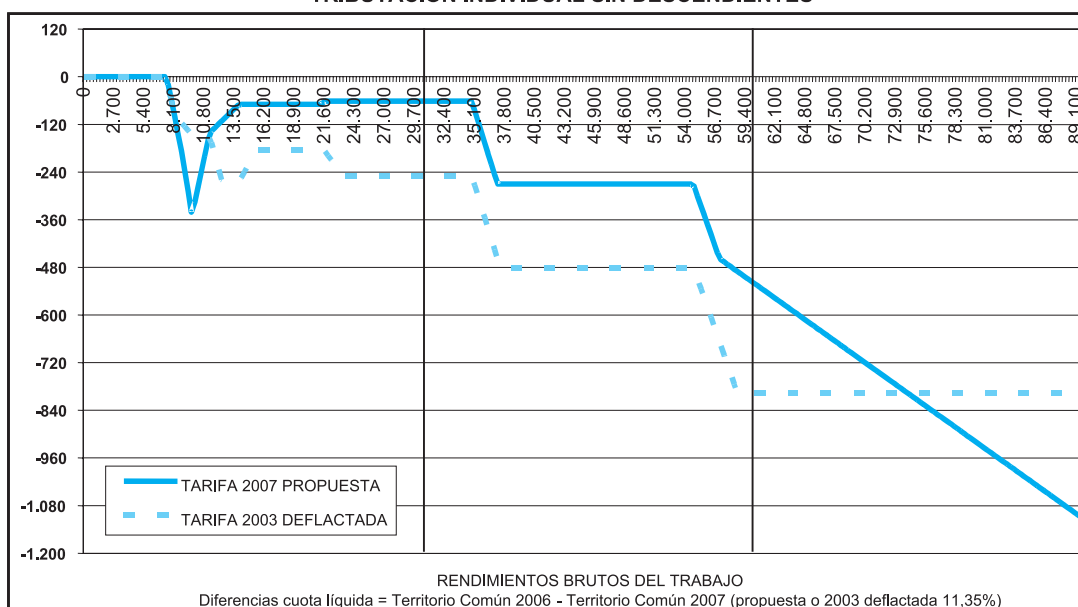
2007

La reforma que se propone para Territorio Común en 2007 supone un nuevo cambio en la orientación del Impuesto. Sobre la base de una repercusión recaudatoria limitada, se da un primer paso hacia la consecución del anunciado tipo impositivo único.

La supresión del primero de los tramos de la tarifa y la acomodación de los tratamientos personales

y familiares para ser descontados en cuota al 24,0%, nuevo tipo impositivo mínimo, configuran un nuevo Impuesto donde las nuevas cuotas no alcanzan a compensar la inflación acumulada, concentrándose los favorecidos por el nuevo Impuesto entre los contribuyentes con rentas bajas, como consecuencia del incremento de la reducción de los rendimientos del trabajo y el nuevo importe del mínimo personal de 5.050 euros, y con rentas altas, como resultado de la caída del tipo impositivo máximo del 45,0% al 43,0%.

**GRÁFICO 12. DIFERENCIAS CUOTA IRPF TERRITORIO COMÚN 2006-2007  
TRIBUTACIÓN INDIVIDUAL SIN DESCENDIENTES**



Por otra parte, los importes de las reducciones por tributación conjunta, tanto las que afectan a las familias conyugales como a las monoparentales, permanecen invariables desde 2003 y en la nueva reforma, descontándose en la base. Se alude a las políticas de género y a la existencia de familias tradicionales para argumentar este proceder.

La congelación de esta reducción, así como de la deducción por adquisición de vivienda habitual (con retoques a la baja), significa optar por una medida más discreta y diferida en el tiempo, en lugar de otras más drásticas que pudieran suponer un alto coste político y social.

En cuanto a las aportaciones a planes de previ-

sión social se propone el recorte de los beneficios fiscales mediante la limitación de las aportaciones máximas deducibles, así como la no aplicación de reducciones cuando la prestación se realice en forma de capital. Por otra parte, se incentivan los planes para la cobertura de la dependencia.

La base especial se transforma en base del ahorro, de forma que los rendimientos del capital mobiliario y las ganancias patrimoniales tributarán al 18%. Se suprime el tratamiento de los dividendos, aplicándoseles una exención de 1.000 euros. Las ganancias patrimoniales generadas en más de 1 año pasan a tributar al 18%, antes al 15%. Posiblemente todo ello suponga el establecimiento posterior de una retención liberatoria.

Los cambios propuestos respecto a la tributación del ahorro son prácticamente neutrales en términos recaudatorios. Sin embargo, su distribución entre los contribuyentes no es neutral:

- las ganancias patrimoniales de más de 1 año, concentradas en los tramos altos de renta, tributarán 3 puntos más (un 20% más),
- la tributación de los dividendos para los contribuyentes con rentas bajas y medias, donde tienen menor presencia, aumenta de forma importante, y la de los contribuyentes con rentas altas se reduce ligeramente.

El tratamiento igual para todos los instrumentos de ahorro puede significar un cambio en los destinos del mismo, al igualarse la rentabilidad fiscal de los diferentes productos, favoreciéndose la generación de rendimientos a corto plazo respecto al largo plazo. Esta pretendida neutralidad de los distintos productos del ahorro, sin embargo, se rompe respecto del resto de fuentes de renta, que conformarán la base general y tributarán según la tarifa.

Respecto a las nuevas medidas incorporadas y su coste recaudatorio, las repercusiones cuantitativamente más importantes se concentran en el establecimiento del nuevo tramo a tipo 0 de 5.050 euros en cuota al 24% (antes 3.400 euros en base) y en el nuevo tipo marginal máximo del 43% (antes 45%). Por otra parte, en cuanto a los contribuyentes, los costes se concentran en aquellos con rendimientos inferiores a 12.000 euros y superiores a 60.000 euros.

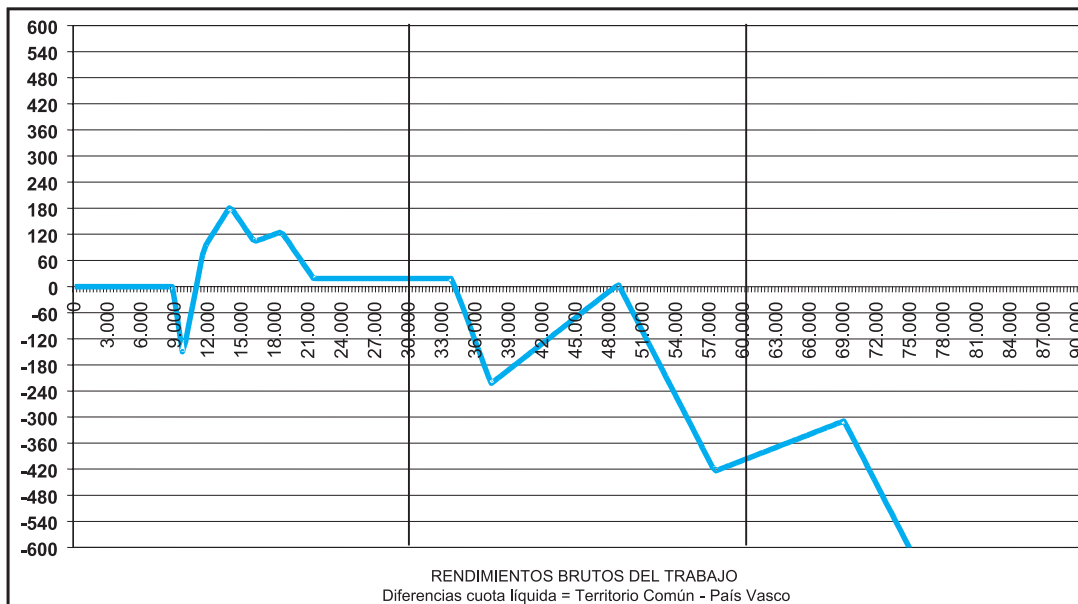
Sin embargo, para buena parte de los contribuyentes con rendimientos superiores a 12.000 euros, la reforma del IRPF de Territorio Común no alcanzará a compensar la caída de la cuota que significaría actualizar el IRPF 2003 conforme a la inflación acumulada.

El coste recaudatorio de la reforma es moderado, estimándose en 120 millones de euros si la reforma se aplicara en el País Vasco, aplicando también el IRPF 2006 de Territorio Común al País Vasco.

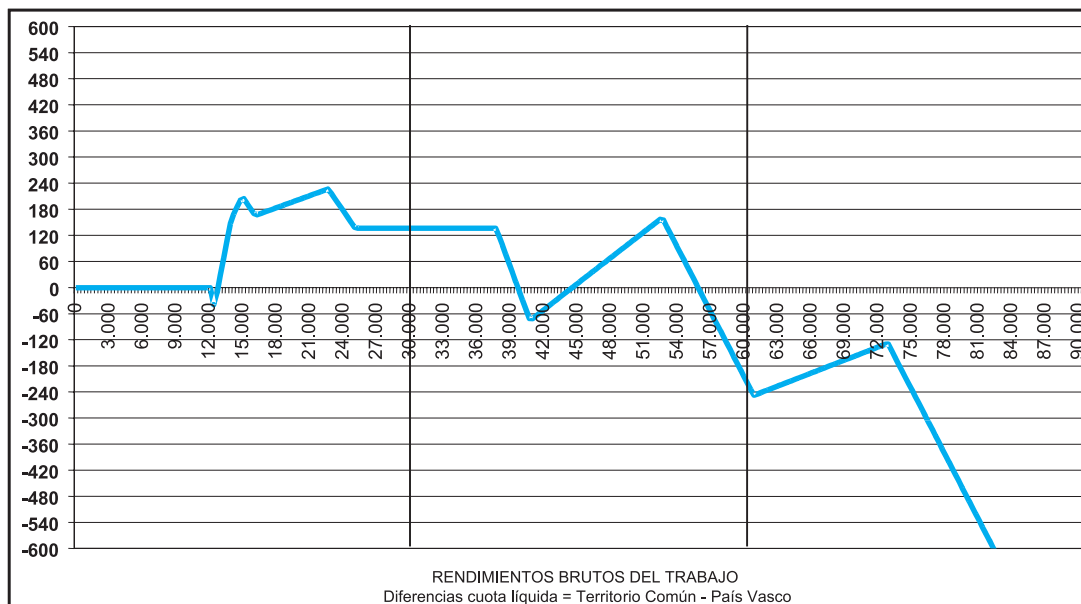
Comparando el nuevo IRPF de Territorio Común y un IRPF 2007 del País Vasco actualizado (adaptación de un 2% de la tarifa, tramo a tipo 0, reducción por tributación conjunta y de las deducciones), se mantiene una posición relativa favorable para los contribuyentes del País Vasco, que seguirían abonando un impuesto menor que si se aplicara la normativa común. (Gráficos 13-16)

Esta afirmación sigue siendo válida para más del 90% de los contribuyentes, si bien las diferencias se estrecharían, en mayor medida en la tributación individual y permaneciendo en el caso de la tributación conjunta. Así mismo, el Impuesto del País Vasco seguiría siendo más progresivo y más generoso con las rentas del trabajo, la tributación conjunta y los descendientes.

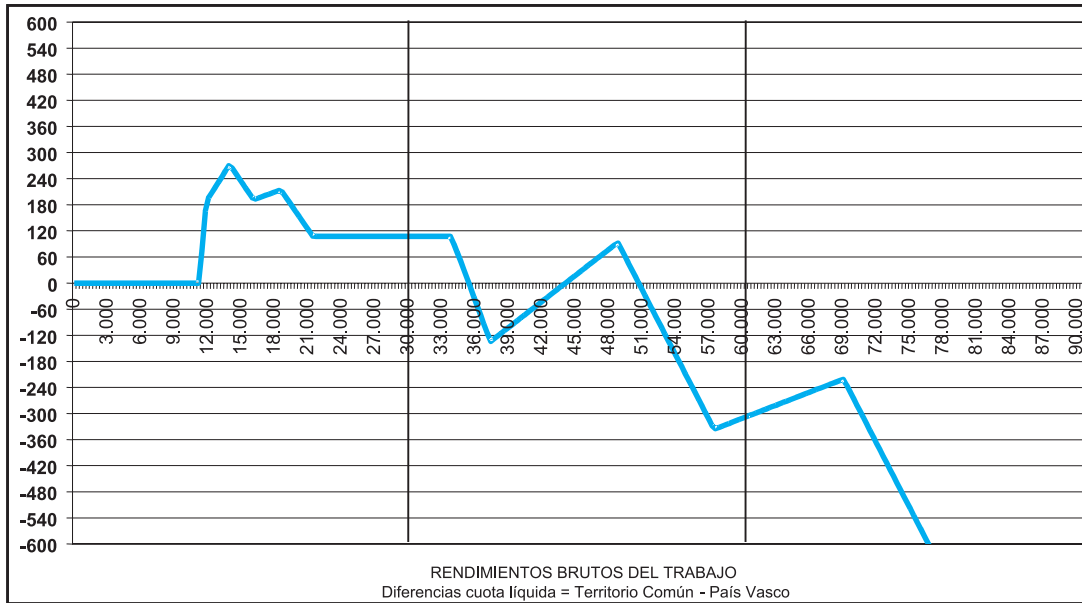
**GRÁFICO 13. DIFERENCIAS CUOTA LÍQUIDA IRPF 2007 TRIBUTACIÓN INDIVIDUAL SIN DESCENDIENTES TERRITORIO COMÚN RESPECTO AL PAÍS VASCO** euros



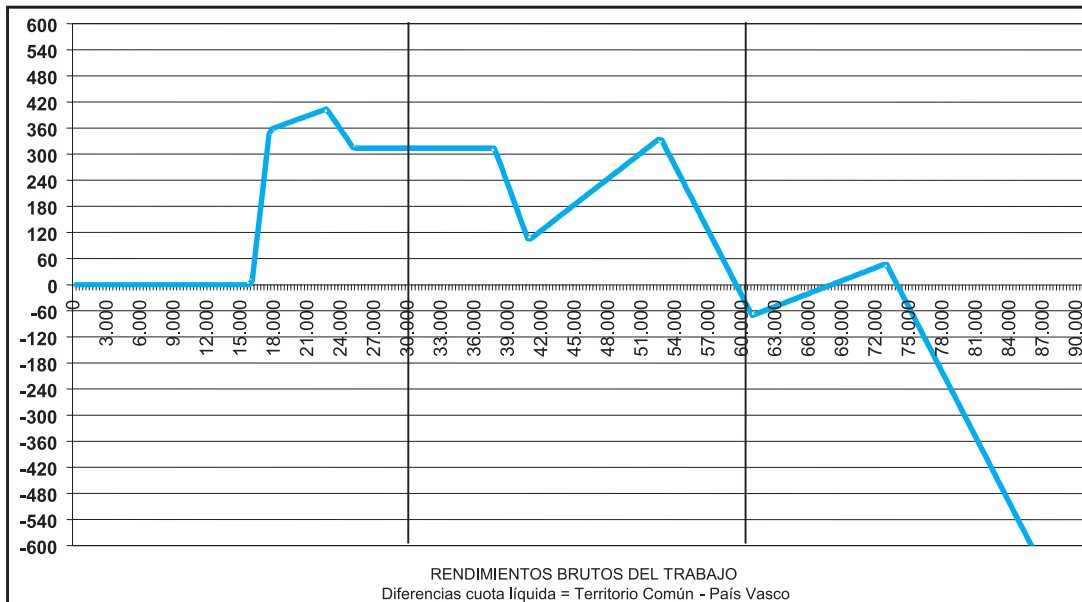
**GRÁFICO 14. DIFERENCIAS CUOTA LÍQUIDA IRPF 2007 TRIBUTACIÓN CONJUNTA SIN DESCENDIENTES TERRITORIO COMÚN RESPECTO AL PAÍS VASCO** euros



**GRÁFICO 15. DIFERENCIAS CUOTA LÍQUIDA IRPF 2007 TRIB. INDIVIDUAL CON DOS DESCENDIENTES TERRITORIO COMÚN RESPECTO AL PAÍS VASCO**



**GRÁFICO 16. DIFERENCIAS CUOTA LÍQUIDA IRPF 2007 TRIB. CONJUNTA CON DOS DESCENDIENTES TERRITORIO COMÚN RESPECTO AL PAÍS VASCO**



En Territorio Común, mediante una técnica tributaria diferente (descuento de los mínimos del primer tramo al 24%), se trasladan a cuota los tratamientos familiares, consiguiendo un trato igual para todos los contribuyentes, con independencia de su nivel de renta.

Los importes establecidos en el País Vasco en 2006 para nuestras deducciones soportan bastante bien la comparación con las deducciones previstas para 2007 en Territorio Común (peor en el caso de discapacidad). Ha de tenerse en cuenta, además, que éstas últimas previsiblemente permanecerán invariables durante varios años.

	euros				
	PV 06	TC 06	mg %	TC 07	cuota
1 hijo	479	1.400	34,2	1.800	432
2 hijos	1.067	2.900	36,8	3.800	912
3 hijos	1.952	5.100	38,3	7.400	1.776
4 hijos	3.097	7.400	41,9	11.500	2.760
5 hijos	4.658	9.700	48,0	15.600	3.744
mayor 65 años	209	800	26,1	900	216
mayor 75 años	417	1.800	23,2	2.000	480
discapacitado 33-64%	625	2.000	31,3	2.270	545
discapacitado 65-74%	957	5.000	19,1	6.900	1.656
discapacitado 75% y 15	1.145	7.000	16,4	9.170	2.201
discapacitado 75% y 40	1.457	7.000	20,8	9.170	2.201

En cuanto a la previsible evolución futura del IRPF de Territorio Común, tal cual queda el Impuesto y la técnica de reforma utilizada, las modificaciones incorporadas pueden ser un primer paso para la futura supresión del tramo al 24% y el acercamiento a un Impuesto con un tipo impositivo único, acomodando los costes recaudatorios.

En este sentido, no resulta difícil imaginar otra tarifa con un tipo marginal mínimo del 28% y un primer tramo muy amplio, 30.000 euros, sobre el que se descuenta un mínimo personal de 6.650 euros. Los resultados obtenidos, gráfico 17, no difieren radicalmente de los conseguidos con la tarifa propuesta, aunque las repercusiones recaudatorias son superiores.

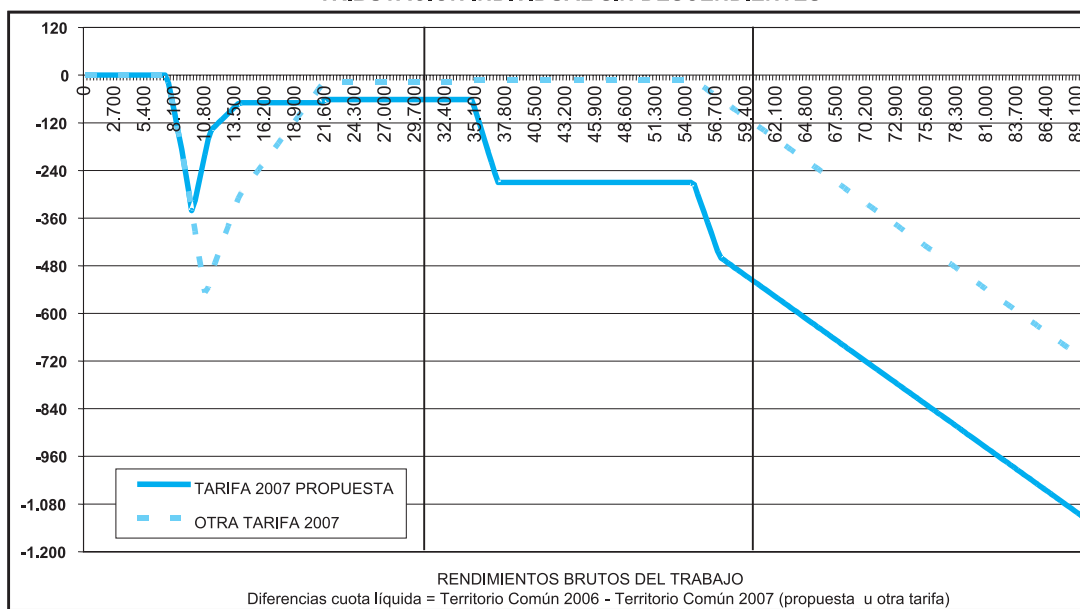
TARIFA INDIVIDUAL 2006 T.COMÚN				TARIFA INDIVIDUAL 2007 T.COMÚN				OTRA TARIFA INDIVIDUAL 2007 T.COMÚN			
TRAMOS	CUOTA	RESTO	MG. %	TRAMOS	CUOTA	RESTO	MG. %	TRAMOS	CUOTA	RESTO	MG. %
0,00	0,00	3.400,00	0,00%								
3.400,00	0,00	4.161,60	15,00%								
7.561,60	624,24	10.195,92	24,00%	0,00	0,00	17.360,00	24,00%				
17.757,52	3.071,26	12.484,80	28,00%	17.360,00	4.166,40	15.000,00	28,00%	0,00	0,00	30.000,00	28,00%
30.242,32	6.567,00	19.975,68	37,00%	32.360,00	8.366,40	20.000,00	37,00%	30.000,00	8.400,00	20.000,00	37,00%
50.218,00	13.958,01	en adelante	45,00%	52.360,00	15.766,40	en adelante	43,00%	50.000,00	15.800,00	en adelante	43,00%

Mínimo personal de 3.400,00 euros en base.

Mínimo personal de 5.050,00 euros en cuota al 24%.

Mínimo personal de 6.650,00 euros en cuota al 28%.

**GRÁFICO 17. DIFERENCIAS CUOTA IRPF TERRITORIO COMÚN 2006-2007  
TRIBUTACIÓN INDIVIDUAL SIN DESCENDIENTES**





# ELEMENTOS DE LA DEUDA TRIBUTARIA: ASPECTOS CLAVES DEL RÉGIMEN JURÍDICO DE INTERESES Y RECARGOS EN LA NORMA FORAL GENERAL TRIBUTARIA DE ÁLAVA, BIZKAIA Y GIPUZKOA

JAVIER ARMENTIA BASTERRA (\*)

El presente trabajo tiene por objeto analizar el régimen de los recargos e intereses en las Normas Forales de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. A grandes líneas se puede decir que el régimen previsto en Álava y Gipuzkoa es muy parecido, mientras que el de Bizkaia presenta otras características.

## 1. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ACCESORIAS.

De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como, en su caso, la imposición de sanciones.

Las obligaciones tributarias materiales son las de carácter principal -que consiste en el pago de la cuota tributaria-, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias.

Por lo tanto, las obligaciones tributarias accesorias son un grupo de las obligaciones materiales y la Norma Foral General Tributaria establece una doble clasificación. Por una parte señala las obligaciones que tienen esta consideración de accesorias. Por otra parte señala que obligaciones no tienen tal consideración. Por lo que se refiere al primero de estos grupos, la Norma Foral General Tributaria, cita, con el carácter de lista abierta, las siguientes obligaciones que tienen el carácter de accesorias:

- a.-La obligación de satisfacer el interés de demora,
- b.-La obligación de satisfacer el recargo por declaración extemporánea, (Álava y Gipuzkoa hablan de recargos en plural -debido a que tienen varios-, mientras que Bizkaia, dado que sólo tiene uno, habla de recargo en singular),
- c.-La obligación de satisfacer el recargo del período ejecutivo y
- d.-Las obligaciones establecidas con la naturaleza de accesorias por Norma Foral.

Dentro del segundo grupo, se especifica que las sanciones no tienen la consideración de obligaciones de carácter accesorio.

Las características de las obligaciones tributarias accesorias son las siguientes:

- a.-Son prestaciones de carácter pecuniario.
- b.-Son obligaciones distintas de la obligación tributaria principal, de la obligación de realizar pagos a cuenta y de las obligaciones entre particulares resultantes del tributo.
- c.-La exigencia de las obligaciones accesorias se impone en relación con otra obligación tributaria.

(\*) Licenciado en Derecho.



d.-Una característica común a los tres tipos de obligaciones accesorias es que las mismas proceden porque la obligación tributaria con la que guardan relación directa no se ha cumplido en los términos previstos en la legislación. Así, se establece la obligación de satisfacer interés de demora porque se ha realizado un pago fuera de plazo; igualmente cabe exigir un recargo por declaración extemporánea porque el obligado tributario ha presentado una autoliquidación o declaración (en Bizkaia sólo se hace referencia a la declaración) fuera del plazo legalmente establecido; finalmente, se devengan los recargos del período ejecutivo porque no se ha satisfecho la deuda dentro de los plazos fijados en la normativa tributaria.

El esquema de funcionamiento de los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y, en menor medida, los intereses de demora, es diferente entre los tres Territorios Históricos. Esta diferente regulación parte del distinto punto de partida de los períodos de pago de las deudas tributarias.

a) Plazos de pago en período voluntario:

Deudas resultantes	Plazo de pago
Autoliquidación	El señalado en la normativa de cada tributo.
Liquidaciones	Álava: plazo señalado por la Administración que no podrá ser inferior a un mes desde el día siguiente a la notificación de la liquidación. Gipuzkoa: un mes a partir del día siguiente al de su notificación. Bizkaia: un mes desde la fecha de notificación.

b) Plazos de pago en período ejecutivo: iniciado éste y notificada la providencia de apremio el plazo de pago es:

- Álava:

notificación entre el 1 y 15	hasta el día 20 de dicho mes
notificación entre el 16 y 31	hasta el día 5 del mes siguiente

- Gipuzkoa: un mes a partir del día siguiente al de su notificación.

- Bizkaia: un mes desde la fecha de notificación.

c) Inicio del período ejecutivo ⇨ devengo de los recargos del período ejecutivo:

Álava y Gipuzkoa:

Deudas procedentes de	Inicio
Autoliquidaciones presentadas en plazo y sin ingreso	Desde la finalización del plazo establecido en la normativa de cada tributo para el ingreso.
Autoliquidaciones presentadas fuera de plazo y sin ingreso	Desde el día siguiente al de la presentación de la autoliquidación.
Liquidaciones	Día siguiente al vencimiento del plazo para su pago.

Bizkaia:

Deudas procedentes de	Inicio
Autoliquidaciones presentadas en plazo y sin ingreso	Desde la finalización del plazo señalado por la normativa del tributo.
Autoliquidaciones presentadas fuera de plazo y sin ingreso	El período ejecutivo se inicia automáticamente transcurrido el período voluntario.
Liquidaciones	Transcurrido el mes desde la fecha de notificación.

d) Conclusión de lo anterior:

Álava y Gipuzkoa:

Autoliquidaciones	Presentadas dentro de plazo y sin ingreso	Pdo. voluntario	Pdo. ejecutivo
	Presentadas fuera de plazo y sin ingreso	Pdo. voluntario plazo señalado por la normativa	Pdo. ejecutivo día siguiente a la presentación de la autoliquidación
Liquidaciones		Pdo. voluntario	Pdo. ejecutivo

Bizkaia:

Autoliquidaciones	Presentadas dentro de plazo y sin ingreso	Pdo. voluntario	Pdo. ejecutivo
	Presentadas fuera de plazo y sin ingreso	plazo señalado por la normativa	
Liquidaciones	Notificación	Pdo. voluntario 1 mes	Pdo. ejecutivo

## 2. RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPO-RÁNEA SIN REQUERIMIENTO PREVIO.

### A. ÁLAVA Y GIPUZKOA

Estos recargos deben satisfacerse como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin que medie un requerimiento previo de la Administración tributaria. Es curioso que en la "definición" inicial que realiza la Norma Foral General Tributaria no se hace referencia a que la presentación fuera de plazo implique la existencia de deuda a ingresar por parte del obligado tributario. Ahora bien, este elemento se recoge en el apartado siguiente cuando se hace referencia a cómo se calcula este recargo.

Por lo tanto, los presupuestos de aplicación de este recargo son los siguientes:

- a.- El obligado tributario presenta una declaración o una autoliquidación fuera del plazo establecido para ello.
- b.- De esta declaración o autoliquidación se va a derivar, o deriva, una cantidad a ingresar en la Hacienda Pública.
- c.- La presentación de la declaración o autoliquidación se realiza de forma espontánea, esto es, sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A estos efectos hay que tener en cuenta qué debe entenderse por requerimiento previo de la Administración tributaria. Por tal hay que entender:

- a.-Cualquier actuación administrativa conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria, siendo además necesario que de esta actuación tenga conocimiento formal el propio obligado tributario.
- b.-La publicación en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de la citación al obligado tributario, o a su representante, para ser notificado por comparecencia. Esto es, en los casos en que no sea posible notificar al obligado tributario el acto administrativo por causas no imputables a la Administración tributaria, y siempre que se cumplan determinados requisitos, se citará al mismo para ser notificado por comparecencia. Esta citación se realizará mediante anuncios en el Boletín Oficial del Territorio Histórico. Pues bien, la publicación en dicho Boletín Oficial de la citación para ser notificado mediante comparecencia, también se considera requerimiento previo.

La Norma Foral General Tributaria fija la cuantía del recargo en función del tiempo transcurrido desde la finalización del plazo para presentar la declaración o autoliquidación hasta que éstas se presentan. Así:

- a.-Si la presentación de la declaración o autoliquidación se efectúa dentro de los seis meses siguientes al término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso: procede un recargo del 5%. En este caso no se aplican ni sanciones, ni intereses de demora.
- b.-Si la presentación de la declaración o autoli-

quidación se efectúa entre el séptimo y el duodécimo mes siguiente al término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso: procede un recargo, también del 5%, pero en este caso proceden intereses de demora. Al igual que antes, en este caso tampoco se aplican sanciones. En Álava los intereses de demora no se calculan desde la finalización del plazo establecido para la presentación e ingreso de la declaración o autoliquidación, sino desde el día siguiente al término de los seis meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la citada presentación.

En Gipuzkoa los intereses de demora se calculan desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.

- c.-Si la presentación de la declaración o autoliquidación se efectúa una vez transcurridos doce meses desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso: procede un recargo del 10%. En este caso no se aplican sanciones, pero sí intereses de demora. En este caso también existe en Álava una regla especial para calcular estos intereses. Así, los intereses de demora no se calculan desde la finalización del plazo establecido para la presentación e ingreso de la declaración o autoliquidación, sino desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la citada presentación.

En Gipuzkoa los intereses de demora se calculan desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.

El esquema de estos recargos es el siguiente:

<i>Presentación de la declaración o autoliquidación</i>	<i>Recargo</i>	<i>Intereses</i>	<i>Sanciones</i>
Dentro de los 6 meses siguientes al término del plazo voluntario para la presentación e ingreso	5%	No	No
Entre el 7º y el mes 12	5%	Sí Álava: desde el primer día del mes 7º hasta la presentación de la declaración o autoliquidación. Gipuzkoa: desde el primer día.	No
Después del mes 12	10%	Sí Álava: desde el primer día del mes 13º hasta la presentación de la declaración o autoliquidación. Gipuzkoa: desde el primer día.	No

¿Sobre qué parámetro se aplica este recargo? El recargo se calcula sobre el importe a ingresar que resulta de la autoliquidación o sobre el importe de la liquidación que deriva de la declaración. Ahora bien, existe una regla especial en materia de declaraciones. La Norma Foral General Tributaria establece que en las liquidaciones practicadas como consecuencia de la presentación de declaraciones, habiéndose presentado éstas fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración extemporánea hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que practique la Administración. Esta regla hay que entenderla en sus propios términos, ya que sí que proceden los intereses y recargos por la presentación extemporánea.

Si se presenta una autoliquidación fuera de plazo, sin hacer el pago y sin solicitar aplazamiento o fraccionamiento o compensación, la liquidación por recargos e intereses como consecuencia de la presentación fuera de plazo, no impedirá la exigencia de los recar-

gos e intereses del período ejecutivo. Esto es, si se presenta una autoliquidación o declaración sin pago, cabe iniciar la vía ejecutiva y aplicar los recargos e intereses correspondientes del período ejecutivo.

Para la aplicación de la regulación establecida en el artículo 27, que ahora se comenta, se precisa que las autoliquidaciones extemporáneas identifiquen el período impositivo de liquidación sin contener datos de otro período de liquidación. Si no es así se aplicará el régimen sancionador, en lugar del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

## B. BIZKAIA

En Bizkaia existe, también, un recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Este recargo se enfoca, únicamente, desde la perspectiva de las declaraciones. Así, se establece que este recargo debe satisfacerse en el procedimiento iniciado mediante declaración, como consecuencia de la presentación de la misma fuera del plazo previsto sin que haya mediado un requerimiento previo de la Administración.

Este recargo es del 5% que se aplica al importe a ingresar resultante de la liquidación practicada por la Administración y excluye las sanciones, salvo la correspondiente a la infracción por no presentar en plazo declaraciones, siempre que no constituya infracción por incumplir la obligación de presentar declaración que origine perjuicio económico a la Administración.

### 3. RECARGOS DEL PERÍODO EJECUTIVO.

#### A. ÁLAVA Y GIPUZKOA

La recaudación de las deudas tributarias se puede realizar en período voluntario (dentro de los plazos de pago establecidos al efecto) o en período ejecutivo. Este período ejecutivo se inicia una vez que transcurre el plazo establecido para el ingreso de las deudas tributarias o desde la finalización del plazo fijado para el ingreso de las propias autoliquidaciones. Pues bien, concluido el período voluntario de pago sin que éste se haya efectuado, se inicia el período ejecutivo con la finalidad de proceder contra el patrimonio del deudor y hacer efectivo el crédito tributario por el procedimiento de apremio, si bien cabe, dentro del período ejecutivo el pago espontáneo.

El inicio del período ejecutivo produce diversos efectos, entre los que ahora conviene destacar los tres siguientes: exigencia, en determinados casos,

de intereses de demora, exigencia de los recargos del período ejecutivo y exigencia de las costas.

Hay tres tipos de recargos del período ejecutivo:

- a) **Recargo ejecutivo** del 5%, que se aplica cuando se satisface la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio. No se aplican intereses de demora.
- b) **Recargo de apremio reducido** del 10% (en Álava) y 15% (en Gipuzkoa), que se aplica cuando se paga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto para el pago en la vía ejecutiva. Al igual que antes, en este caso tampoco se aplican intereses de demora.
- c) **Recargo de apremio ordinario** del 20%, que se aplica cuando no se producen las circunstancias anteriores (esto es, no se produce el pago antes de la notificación de la providencia de apremio y tampoco se produce el pago dentro del plazo de pago establecido en la vía ejecutiva). En este caso se exigen intereses de demora desde el inicio del período ejecutivo.

Por lo tanto existe el siguiente esquema:

Recargo ejecutivo	Se satisface la deuda tributaria antes de la notificación de la providencia de apremio	5%	No intereses de demora desde el inicio del período ejecutivo
Recargo de apremio reducido	Se satisface la deuda tributaria y el recargo dentro del plazo de pago de las deudas apremiadas	Álava: 10% Gipuzkoa: 15%	No intereses de demora desde el inicio del período ejecutivo
Recargo de apremio ordinario	En los demás casos	20%	Intereses de demora desde el inicio del período ejecutivo

Estos recargos son incompatibles entre sí y se aplican sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario (esto es, cuota, recargos e intereses, según lo que proceda en cada caso).

## B. BIZKAIA

Respecto a los recargos del período ejecutivo, Bizkaia dispone del siguiente esquema de funcionamiento: el período ejecutivo se inicia automáticamente una vez transcurrido el plazo voluntario de pago. Esto lleva a que si una autoliquidación se presenta fuera de plazo, se encuentra en período ejecutivo, con independencia de que la deuda haya sido o no ingresada. Esto lleva al devengo del recargo ejecutivo de forma automática una vez que haya finalizado el período voluntario.

En Bizkaia existen dos tipos de recargos: el recargo ejecutivo y el de apremio. En ambos casos el recargo se calcula sobre la cuota tributaria o sobre la cantidad que resulte de la obligación de realizar pagos a cuenta, más los recargos legalmente exigibles sobre las bases o sobre las cuotas a favor de Hacienda o de otros entes públicos y las sanciones. Estos recargos son incompatibles entre sí.

El recargo ejecutivo es del 5% y se devenga de forma automática con el inicio del período ejecutivo. El recargo de apremio es del 20% y se exige cuando se ha notificado la providencia de apremio y ha transcurrido el plazo establecido para el pago en la vía de apremio.

Recargo ejecutivo	5%	Devengo automático desde el inicio del período ejecutivo.
Recargo de apremio	20%	Notificada la providencia de apremio y transcurrido el plazo de un mes.

Un cuadro conjunto de los recargos del período ejecutivo en los tres Territorios Históricos sería el siguiente:

	Álava y Gipuzkoa	Bizkaia
Hasta la notificación de la providencia de apremio	5% sin intereses	5% + intereses
Notificada la providencia de apremio y dentro de plazo de pago en período ejecutivo	Álava: 10% Gipuzkoa: 15% } sin intereses	5% (no intereses desde la emisión de la providencia hasta la finalización del plazo para el pago en período ejecutivo)
Transcurrido el plazo de pago en período ejecutivo	20% + intereses del período ejecutivo	20% + intereses

Respecto a los intereses hay que señalar que el inicio del período ejecutivo determina el devengo de los intereses de demora, salvo por el tiempo transcurrido desde la emisión de la providencia de apremio hasta la finalización del plazo para el pago "voluntario" en período ejecutivo.

Por lo que se refiere al interés de demora, hay que señalar que la referencia al mismo se realiza desde la perspectiva de la obligación de ser satisfecho por el obligado tributario. Posteriormente, cuando se regulan las obligaciones y deberes de la Administración tributaria, se señala que ésta se encuentra sujeta al cumplimiento de las obligaciones de contenido económico establecidas en la nor-

## 4. EL INTERÉS DE DEMORA.

mativa, citándose expresamente, entre otras, la obligación de satisfacer el interés de demora. Igualmente, y desde la perspectiva de la Administración, cuando se regula la obligación de la Administración de proceder a la devolución de las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo o la devolución de ingresos indebidos o el reembolso de los costes de garantía, se hace referencia, en cada caso con determinadas especialidades, a la obligación de satisfacer intereses de demora.

El interés de demora se exige a los obligados tributarios por la realización de un pago fuera del plazo establecido para ello. Por lo tanto tiene una naturaleza compensatoria en el sentido de que la cantidad debida por el obligado tributario debía haber estado en poder de la Administración en un momento dado, y esta situación no se ha producido. Por consiguiente, el obligado tributario deberá satisfacer el interés de demora. En este sentido el Tribunal Constitucional tiene señalado que los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria; más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo de cantidades dinerarias que le son legalmente debidas.

La propia naturaleza del interés de demora conlleva a dos conclusiones directamente vinculadas a ella:

- a.-El interés de demora se exige sin que sea preciso que la Administración realice un acto expreso de requerimiento.
- b.-El interés de demora se exige siempre que

haya existido un retraso en el pago de la cantidad debida, independientemente de que el obligado tributario haya tenido, o no, culpa en el retraso.

Señalado lo anterior se pueden enumerar diferentes supuestos en que procede la exigencia del interés de demora. La Norma Foral General Tributaria de Álava y de Gipuzkoa opta por establecer una serie de supuestos, a título de ejemplo, en los que procede exigir el interés de demora. Estos supuestos son los siguientes:

- a.-Presentación de autoliquidación o declaración fuera de plazo y de la misma surge una cantidad a ingresar; cantidad que no se ingresa dentro del plazo establecido para ello. Este supuesto se ve modulado por los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.
- b.-El cobro, por parte del obligado tributario, de una devolución improcedente.
- c.-Cuando la Administración haya remitido una liquidación de la que resulte una cantidad a pagar y haya finalizado el plazo establecido para su pago, sin que el ingreso se hubiera realizado.
- d.-En los casos en que haya finalizado el período de pago de una sanción, si que el ingreso se haya realizado.
- e.-En los casos en que se suspenda la ejecución de un acto, excepto en materia de recursos contra las sanciones. En estos supuestos se exige el interés de demora hasta el momento en que finalice el plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

¿Cómo se calcula el interés de demora?. Se calcula sobre la cantidad no ingresada en plazo (en Bizkaia se indica: sobre la cuota tributaria o cantidad que resulte de la obligación de realizar pagos a cuenta) o, en su caso, sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente. Bizkaia añade que también se calculan sobre los recargos legalmente exigibles sobre bases o sobre cuotas a favor de la Hacienda Foral o de otros entes públicos, y sanciones.

¿Cuál es el período de tiempo que se tiene en cuenta para calcular el interés de demora?. Se tiene presente el tiempo durante el que se extienda el retraso del obligado tributario. Ahora bien, no se exigirá el interés de demora desde el momento en que la Administración incumple, por su culpa, los plazos fijados en la Norma Foral General Tributaria para resolver. En Álava y Gipuzkoa se señala que esta suspensión del interés de demora dura hasta el momento en que la Administración dicte la resolución o hasta que se interponga recurso contra la resolución presunta. En Bizkaia se indica que el interés se exige hasta la fecha final de dichos plazos.

A título de ejemplo, la Norma Foral General Tributaria de Álava y Gipuzkoa indican unos supuestos en que procede no exigir intereses de demora por incumplimiento de la Administración, y otros supuestos en que sí procede exigir intereses de demora a pesar de existir ese retraso por parte de la Administración. En el primer caso, se indica que no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en estos casos, se haya acordado la suspensión del acto recurrido. En el segundo caso, se señala que la no exigencia de interés de demora por incumplimiento de la Administra-

ción de los plazos para resolver, no se aplicará al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago. Este último supuesto también se recoge en Bizkaia, que añade “y de compensación de deudas”.

¿Qué sucede en los casos en que la Administración practica una liquidación que posteriormente es declarada total o parcialmente no ajustada a Derecho, y por lo tanto, se precisa dictar otra nueva liquidación?. En estos casos se exigirá interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada y se devengará el interés hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución.

¿Qué sucede en los casos en que se produce la desestimación total de los recursos o reclamaciones interpuestos contra actos administrativos?. En estos casos se deben exigir intereses de demora hasta la fecha del acuerdo desestimatorio del recurso o reclamación interpuesta.

¿Cuál es el importe del interés de demora?. El importe del interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en que resulte exigible (lo que implica que hay que ir aplicando diferentes intereses de demora si éste va cambiando a lo largo del tiempo en que es exigible) más un 25%, salvo que se establezca otro diferente. A este respecto suele ser frecuente que en la normativa aprobada al efecto se establezca, por una parte, el interés legal del dinero, y por otra parte, el interés de demora. En estos casos, se tendrá en cuenta el interés de demora al establecerse expresamente el mismo, como diferente del interés legal del dinero.



Ahora bien, en Álava (Gipuzkoa y Bizkaia no la contienen), como excepción a la aplicación del interés de demora, se establecen una serie de supuestos en que se exigirá, en su lugar el importe del interés legal. En efecto, señala la Norma Foral General Tributaria que en los casos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas, todas ellas garantizadas mediante cualquier garantía suficiente, a juicio de la Administración, -entre las que se encuentra el aval solidario y el certificado de seguro de caución- el interés de demora exigible será el interés legal.

En Bizkaia existen unas reglas especiales sobre el interés de demora. Estas reglas especiales establecen lo siguiente:

a.-Si una autoliquidación se presenta fuera del plazo establecido para ello, se exigirán intereses de demora por el período transcurrido desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha de presentación de la autoliquidación. Ahora bien, no se exigirán intereses de demora si la autoliquidación se presenta sin requerimiento previo de la Administración y se realiza el ingreso dentro del plazo de seis meses (siguientes a la terminación del período voluntario de pago).

b.-En ocasiones la normativa del tributo puede establecer que la gestión del mismo se inicie mediante la presentación de una declaración del obligado tributario sobre la que, posteriormente, la Administración practicará liquidación provisional.

Pues bien, en el caso de estas liquidaciones practicadas por la Administración tributaria, no se exigirán intereses de demora desde la fecha de presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en

período voluntario.

Si la presentación de dicha declaración se realizó fuera del plazo previsto en la normativa reguladora del tributo, se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la terminación del citado plazo hasta la fecha de presentación de la referida declaración, salvo en el caso de declaraciones presentadas sin requerimiento previo, dentro de los seis meses siguientes.

c.-En las liquidaciones practicadas por la Administración se exigirán en todo caso los intereses de demora que procedan al período transcurrido entre la fecha de terminación del plazo establecido para la presentación de la declaración o autoliquidación y la fecha en que se adopte el acuerdo de liquidación.

## 5. OBLIGACIONES Y DEBERES DE LA ADMINISTRACIÓN.

Cuando la Norma Foral General Tributaria se refiere a la relación jurídico-tributaria, señala que de la misma pueden derivarse obligaciones tanto para el obligado tributario, como para la Administración. Para reforzar esta afirmación, se establece una sección dedicada a las obligaciones y deberes de la Administración tributaria. Esta sección se caracteriza por tener un artículo introductorio sobre las obligaciones y deberes de la Administración tributaria, para a continuación desarrollar tres de dichas obligaciones.

Pues bien, tal como se ha señalado, la Sección 4ª comienza por señalar que la Administración tributaria está sujeta al cumplimiento de obligaciones y deberes.

Así, se diferencia entre:

1.- Deberes de contenido económico, entre los que se citan los cuatro supuestos siguientes:

- Devolver las cantidades resultantes de la aplicación de los tributos.
- Devolver los ingresos indebidos.
- Reembolsar los costes de las garantías.
- Satisfacer intereses de demora.

2.- Deberes relacionados con el desarrollo de los procedimientos tributarios. Dentro de estos deberes, que no tienen un inmediato carácter económico, se pueden citar los siguientes: información y asistencia a los obligados tributarios; consultas tributarias, acuerdos previos de valoración, etc..

Pues bien, en la regulación de los deberes de contenido económico se establece:

#### **a.- Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.**

La Norma Foral General Tributaria señala que la Administración debe proceder a devolver las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

Esta obligación de la Administración tributaria se caracteriza por las dos siguientes notas:

1.- Se trata de ingresos realizados por el obligado tributario de forma debida. Este ingreso debido deriva de la aplicación de la normativa del tributo de que se trate. Este hecho es el que le diferencia de la otra obligación de la Administración de proceder a la devolución de los ingresos realizados de forma indebida por los obligados tributarios.

2.- Ha de estarse a lo dispuesto en la normativa reguladora de cada tributo para determinar la procedencia de las cantidades que debe devolver la Administración. En este sentido, existen ejemplos de devoluciones debidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades o en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Así, por ejemplo, en este último tributo se señala que los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

¿En qué plazo deben realizarse las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo?. Para resolver esta cuestión hay que atender a la normativa propia de cada tributo. Por lo tanto, será la normativa reguladora de cada tributo la que señale el plazo para proceder a la devolución. No obstante, y en cualquier caso, estas devoluciones deben efectuarse por la Administración dentro de un determinado plazo que establece la Norma Foral General Tributaria.

En efecto, la Norma Foral General Tributaria establece que si transcurren más de seis meses sin que se haya ordenado el pago de la devolución (Bizkaia hace referencia al hecho de que no se haya practicado liquidación), la Administración tributaria debe abonar el interés de demora. Esta regla general tiene las siguientes precisiones:

1.- El no ordenamiento del pago en el plazo de seis meses tiene que ser imputable a la Administración. Por lo tanto si la causa del retraso se debe al obligado tributario, no procede el abono de intereses de demora.

2.- Una vez producido el retraso por causa imputable a la Administración el abono del interés de demora se produce de forma automática, no siendo preciso que el obligado tributario lo solicite.

¿Cuándo empieza a contar el plazo para el abono del interés de demora? El plazo para el pago del interés de demora empieza contar desde que haya finalizado el plazo previsto en la normativa o, como máximo el de 6 meses antes señalado, hasta (en Álava) la fecha de ordenamiento de su pago por la Administración y (en Gipuzkoa y Bizkaia) hasta la fecha en que se adopte el acuerdo en que se reconozca el derecho a percibir la correspondiente devolución.

#### b.- Devolución de ingresos indebidos.

Junto a la obligación de la Administración tributaria de devolver las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo, la Norma Foral General Tributaria regula la devolución de los ingresos indebidos. Y esta regulación de los ingresos indebidos se realiza en dos partes: por una parte, el artículo 32 regula el aspecto sustantivo de la devolución, y por otra, el artículo 228 regula el procedimiento de devolución de estos ingresos indebidos.

Señala el artículo 32 de la Norma Foral General Tributaria que la Administración debe devolver a los obligados tributarios los ingresos que se hubieran realizado de forma indebida en la Hacienda Pública con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de las sanciones. Tal como se ha señalado anteriormente, en este caso los ingresos del obligado tributario se han realizado de forma indebida.

Como ejemplos de ingresos indebidos se pueden citar los siguientes: duplicidad de pago; ingre-

so de una cantidad superior a la que resulta de una autoliquidación; ingreso de una deuda tributaria una vez transcurrido el plazo de prescripción, etc.

La devolución de ingresos indebidos se debe realizar conforme a un determinado procedimiento. En resumen, este procedimiento es el siguiente:

- a.-Iniciación del procedimiento: de oficio o a instancia de parte.
- b.-Plazo máximo para notificar la resolución: 6 meses desde la presentación de la solicitud por el interesado o desde la notificación del acuerdo de iniciación de oficio.
- c.-Las resoluciones que se dicten serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa.

En el caso de la devolución de ingresos indebidos, también se deben abonar intereses de demora, dada la naturaleza de éstos. Así se expresan tanto el artículo 32.2 ("con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora...") y el artículo 228. 5 ("en la devolución de ingresos indebidos se liquidarán intereses de demora de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 32..."). En relación con esta obligación de abonar intereses de demora, deben efectuarse las siguientes precisiones:

- a.-No se precisa que el obligado tributario solicite o requiera a la Administración para que los abone. La Administración tributaria debe satisfacerlos de forma automática, incluso en el supuesto de que la devolución indebida sea por la propia negligencia del obligado tributario.
- b.-El interés de demora empieza a correr desde

el momento en que se realizó el ingreso indebido y terminará (en Álava) en la fecha en que se realice el ordenamiento de su pago y (en Gipuzkoa y Bizkaia) en la fecha en que se adopte el acuerdo en que se reconozca el derecho a percibir la correspondiente devolución.

c.- En el abono del interés de demora no se tiene en cuenta las dilaciones relacionadas con el procedimiento atribuibles al obligado tributario.

Finalmente, la Norma Foral General Tributaria resuelve la cuestión relativa a la devolución de un ingreso indebido que se ha efectuado en varios plazos. Para estos casos se establece que la cantidad devuelta es la ingresada en último lugar, y así se irá avanzando hacia momentos anteriores de pago. Esto es, en los casos en que se proceda a la devolución de un ingreso indebido derivado de una autoliquidación ingresada en varios plazos, debe entenderse que la cantidad devuelta se ingresó en último lugar y, caso de que no resulte cantidad suficiente, la diferencia se considerará ingresada en los plazos inmediatamente anteriores.

Así, por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se puede ingresar en dos plazos, uno con vencimiento el 25 de junio (60%) y otro con vencimiento el 10 de noviembre (40%). En el supuesto de que el contribuyente tuviera que ingresar una cuota de 125 y, por error, ingresó un total de 143, satisfaciendo 86 el 25 de junio y 57 el 10 de noviembre, la Administración deberá proceder a devolver 18 que se considerará ingresada de forma indebida, a efectos del abono del interés de demora, el 10 de noviembre.

Si la cantidad que se debía ingresar era de 125 pero se ingresó, por error, una cuota de 255, satisfaciendo 153 el 25 de junio y 102 el 10 de no-

viembre, la Administración procederá a la devolución de las 130, más los intereses de demora. Para el cálculo de estos intereses de demora se tendrá en cuenta que 102 se ingresaron indebidamente el 10 de noviembre y 28 se ingresaron el 25 de junio.

#### c.- Reembolso de los costes de las garantías.

La Norma Foral General Tributaria establece que la Administración debe reembolsar el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si el acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme.

Las características o requisitos que deben cumplirse para que surja la obligación de la Administración de reembolsar el coste de las garantías aportadas son los siguientes:

1.- El contribuyente debe aportar una garantía para suspender la ejecución de un acto administrativo o para conseguir que se aplaze o fraccione una deuda tributaria.

2.- El acto administrativo o la deuda tributaria debe ser declarado, total o parcialmente, improcedente por sentencia o resolución administrativa firme.

3.- La garantía aportada por el contribuyente, que puede ser de cualquier tipo, tiene que generar al obligado tributario un coste.

4.- El coste de las garantías debe ser acreditado por el obligado tributario frente a la Administración.

¿Qué debe reembolsar la Administración tributaria? La Administración tributaria debe reembolsar el coste acreditado de las garantías aportadas más el

correspondiente interés de demora. Respecto al abono de este interés de demora, hay que señalar lo siguiente:

1.- El interés de demora a abonar es el devengado desde la fecha en que se incurrió en los gastos de las garantías hasta (en Álava) la fecha del ordenamiento de pago efectuado por la Administración y (en Gipuzkoa y Bizkaia) en la fecha en que se adopte el acuerdo en que se reconozca el derecho a percibir el correspondiente reembolso.

Bizkaia tiene una disposición adicional referida al plazo para la ordenación del pago en la devolución de ingresos tributarios y reembolso del coste de las garantías.

Esta disposición adicional señala que en las devoluciones de ingresos tributarios y en el reembolso del coste de las garantías la Hacienda Foral dispondrá de un mes para ordenar el pago desde la fecha en que se adopte el acuerdo en que se reconozca el derecho a percibir la correspondiente devolución o reembolso. Transcurrido dicho plazo sin que se haya ordenado el pago se aplicará a la cantidad pendiente de devolución o reembolso el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en que se devenguen, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha en que se ordene el mismo.

2.- El interés debe abonarse de forma automática, sin necesidad, por lo tanto, de que el obligado tributario lo solicite expresamente.

En el caso de que la declaración de improcedencia del acto administrativo o de la deuda aplazada o fraccionada es parcial, se procederá a reembolso, no total sino proporcional, de los costes de las garantías.

Este reembolso de costes de garantía no se aplica respecto de las garantías establecidas en la normativa de cada tributo para responder del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Así sucede, por ejemplo, en el Impuesto sobre el Valor Añadido donde se establece que la Administración tributaria podrá exigir a los sujetos pasivos la presentación de garantías suficientes en los supuestos de devolución resultante de la aplicación de la normativa de dicho tributo.

## 6. REGULACIÓN DE OTRAS MATERIAS.

### a.- Reserva de Norma Foral.

Existe una serie de materias que deben regularse, en todo caso, a través de Norma Foral. Entre estas materias se encuentra el establecimiento y modificación de los recargos, así como de la obligación de abonar intereses de demora. Esta formulación únicamente se refiere, por una parte, a la fijación y alteración de los recargos y, por otra parte, a la obligación de abonar intereses de demora. Pero ¿qué sucede con la cuantía de los recargos e intereses de demora?. La respuesta la encontramos en el mismo artículo dedicado a la reserva de materias a favor de Norma Foral, ya que en la misma se señala que también se debe regular por Norma Foral los elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria -con excepción del importe de los pagos a cuenta-.

Dentro del concepto de deuda tributaria, a tenor de lo establecido en la propia Norma Foral General Tributaria, se encuentran el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, (Bizkaia, dado que sólo tiene un recargo, se refiere al recargo por declaración extemporánea), los recargos del período ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o sobre las cuotas, a favor de la Hacienda Foral o de otros entes públicos.

En consecuencia, la cuantía de los recargos y del interés de demora también debe contenerse en Norma Foral.

#### **b.- Aplicación temporal de las normas tributarias.**

Por regla general las normas tributarias no tienen efectos retroactivos y se aplican a los tributos sin período impositivo que se devenguen a partir de su entrada en vigor, y a los demás tributos cuyo período impositivo se devengue desde ese momento.

Ahora bien, el régimen de recargos puede tener efectos retroactivos. Para que se produzcan efectos retroactivos se precisa que el nuevo régimen sea más beneficioso para el interesado y que los actos administrativos no sean firmes.

#### **c.- Cláusula antielusión y simulación.**

En la regularización que se realice como consecuencia de la aplicación de la cláusula antielusión - que implica la aplicación de la normativa tributaria que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios- se liquidarán los correspondientes intereses de demora.

Lo mismo sucede en la regularización procedente de la aplicación de la simulación -cuya consecuencia fundamental es el sometimiento a gravamen del hecho imponible efectivamente realizado por los interesados- en la que también se exigirán los oportunos intereses de demora.

#### **d.- Plazos para el pago.**

Una de las novedades que presenta la Norma Foral General Tributaria es que se habilita para que la Norma Foral reguladora de cada tributo establezca la suspensión del ingreso de la deuda de un obligado tributario -sin aportación de garantías y

previa petición de este obligado tributario- si otro obligado tributario (en el caso de Bizkaia también es posible que sea el mismo obligado tributario) presenta una declaración o autoliquidación de la que resulta una cantidad a devolver, con indicación de que el importe de la devolución que le pueda ser reconocido se destine a cancelar la deuda cuya suspensión se solicita. En estos casos la deuda suspendida quedará total o parcialmente extinguida en el importe que proceda por la devolución reconocida, sin que sean exigibles intereses de demora sobre la deuda cancelada con cargo a la devolución.

#### **e.- Aplazamiento y fraccionamiento del pago.**

La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impide el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés correspondiente.

En Álava se hace referencia al interés correspondiente ya que por regla general se tratará del interés de demora, pero en los casos en se haya presentado aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, certificado de seguro de caución o cualquier tipo de garantía considerada suficiente por la Administración, el interés exigible será el legal.

En Gipuzkoa y Bizkaia, como no se prevé dicha posibilidad, la referencia se realiza, lógicamente, al interés de demora.

#### **f.- Compensación a instancia del obligado tributario.**

El obligado tributario puede solicitar la compensación de las deudas tributarias que se encuentren tanto en período voluntario, como en período ejecutivo. La presentación de esta solicitud dentro del período voluntario impide el inicio del período ejecutivo.

vo -de la deuda concurrente con el crédito ofrecido- y se devengan intereses de demora hasta la fecha de reconocimiento del crédito con el que se va a realizar la compensación. (En Bizkaia se dice: hasta que dicha deuda pueda ser compensada).

#### g.- Autoliquidaciones.

En el supuesto de que un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado sus intereses, podrá instar su rectificación.

En estos casos hay que diferenciar:

a.- Si la rectificación origina una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago (Bizkaia hace referencia a que no se haya practicado liquidación) por causa imputable a la Administración, ésta debe abonar el interés de demora sobre el importe de la devolución que proceda, sin precisar solicitud del interesado al respecto a la devolución de los intereses de demora.

El citado plazo de seis meses empieza a contar desde la finalización del plazo para presentar la autoliquidación, si bien, en el caso de que la solicitud de rectificación se hubiera presentado finalizado el plazo para presentar la autoliquidación, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

b.- Si la solicitud de rectificación origina la devolución de un ingreso indebido, se abonará el correspondiente interés de demora, el cuál se devenga desde la fecha en que se haya realizado el ingreso indebido.

#### h.- Declaraciones y autoliquidaciones complementarias o sustitutivas.

En principio, y salvo que otra cosa se establezca, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal, se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos que condicionaban su aplicación, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento -no por lo tanto en la del año en que se lo aplicó- la cantidad de la exención, deducción o incentivo fiscal afectado por el incumplimiento, más los intereses de demora correspondientes.

#### i.- Práctica de liquidaciones provisionales.

La Administración debe notificar al obligado tributario propuesta de liquidación. Ahora bien, existen una serie de supuestos en que la Administración no necesita notificar previamente, al obligado tributario, la propuesta de liquidación, pudiendo, en consecuencia practicar directamente liquidación provisional. Uno de estos casos en que se puede practicar liquidación, provisional directamente, sin necesidad de notificar propuesta de liquidación es en los casos en que la liquidación provisional tenga por objeto un recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo de la Administración y de los intereses de demora.

Esta referencia no se contiene en Bizkaia dado que el recargo e intereses se incluyen directamente en la propia liquidación.

#### j.- Contenido de las actas de inspección.

Las actas que documenten el resultado del procedimiento de comprobación e investigación deben contener, entre otras, la mención a la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda, incluyendo los intereses de demora correspondientes.

#### k.- Actas de conformidad con compromiso de pago.

En Bizkaia existen este tipo de actas que consisten en que cuando el obligado tributario esté conforme con la regularización propuesta por la inspección, incluyendo la propuesta de liquidación y la propuesta de imposición de sanciones que procedan de entre las recogidas en los artículos 196 a 202, y opte por formalizar un compromiso de pago del acta, se observarán las siguientes reglas:

- a) Se informará al obligado tributario de la necesidad de depositar o garantizar la cantidad a que ascienda la propuesta de liquidación y, en su caso, la propuesta de sanción pecuniaria que corresponda, incluyendo la reducción a que hace referencia la letra b) del apartado 1 del artículo 192, sin posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento del pago.

La propuesta de liquidación incluirá los intereses de demora procedentes calculados hasta la fecha de la misma.

- b) El obligado tributario deberá formalizar el depósito o la garantía con anterioridad a la firma de la correspondiente acta de inspección, cuyo justificante deberá adjuntarse obligatoriamente al expediente administrativo.

- c) Una vez acreditado el depósito o la garantía correspondiente, se suscribirá el acta de inspección.

#### l.- Plazo máximo del procedimiento de comprobación e investigación.

Las actuaciones de este procedimiento deben concluir en el plazo de doce meses desde la notificación de su inicio. Este plazo es prorrogable.

Ahora bien, ¿qué sucede en los casos en que se incumpla el plazo de duración de este procedimiento, así como en el supuesto de que el procedimiento esté paralizado por causa injustificada por no realizar ninguna actuación durante más de 6 meses por causa no imputable al obligado tributario?

En estos casos se producen una serie de efectos entre los que destaca el siguiente:

- a.-Álava y Gipuzkoa: los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones tienen el carácter de espontáneos a efectos de su consideración como pagos efectuados sin requerimiento previo de la Administración. Igual consideración tienen los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento.

- b.-Bizkaia: dichos ingresos excluyen las sanciones.

Otro efecto, que se produce en los tres Territorios Históricos, es que no se exijan intereses de demora desde que se produzca el incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

#### m.- Concurrencia de procedimientos.

En el concurso de acreedores se aplicará lo establecido en la legislación concursal y, en su caso, en la normativa de régimen económico y presupuestario de Álava (en Gipuzkoa: de régimen económico y presupuestario del Territorio Histórico de Gipuzkoa y en Bizkaia: de régimen económico del Territorio Histórico de Bizkaia), lo cual no impide que se dicte la correspondiente providencia de



apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

**n.- Conservación de actuaciones en el procedimiento de apremio.**

Cuando se declare la nulidad de determinadas actuaciones del procedimiento de apremio, se dispondrá la conservación de las no afectadas por la causa de nulidad. La anulación de los recargos u otros componentes de la deuda tributaria, distintos de la cuota, o la anulación de las sanciones, no afectará a la validez de las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento de apremio respecto a los componentes de la deuda tributaria o de las sanciones no anulados.

**ñ.- Iniciación del procedimiento de apremio.**

El procedimiento de apremio se inicia con la notificación de la providencia de apremio al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos (Bizkaia hace referencia expresa, también, a los intereses que correspondan) del período ejecutivo y se le requerirá para que efectúe el pago.

**o.- Práctica del embargo de bienes y derechos.**

El embargo de los bienes y derechos del obligado tributario se debe realizar en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda o sanción no ingresada, los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso y los recargos que procedan, además de las costas del procedimiento de apremio.

**p.- Principio de no concurrencia de sanciones tributarias.**

Las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultan perfectamente compatibles con la exigencia del interés de demora y de los recargos del período ejecutivo. (Bizkaia se refiere a los recargos e intereses de demora que procedan).

**q.- Principio de responsabilidad en materia de infracción tributaria.**

Las Normas Forales señalan que los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen declaraciones o autoliquidaciones anteriormente presentadas de forma incorrecta, sin requerimiento previo de la Administración, no incurrirán en responsabilidad por la presentación de aquéllas, sin perjuicio de la aplicación del recargo por declaración extemporánea (Bizkaia indica recargos e intereses) y de las posibles infracciones cometidas por la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones o autoliquidaciones.

**r.- Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.**

Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice sin requerimiento previo de la Administración tributaria o, al tratarse de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentadas sin realizar el ingreso, se haya iniciado el período ejecutivo.

En Bizkaia simplemente se señala "salvo que se regularice sin requerimiento previo de la Administración tributaria".

Esta infracción será sancionada con multa del

50% al 150% (en Bizkaia del 50% al 200%). Ahora bien, Álava y Gipuzkoa indican que se sancionará con el importe mínimo la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin identificar expresamente el período impositivo de liquidación a que la misma se refiere y no conteniendo únicamente los datos relativos a dicho período. Todo ello sin que se hubiera efectuado un requerimiento previo de la Administración tributaria.

**s.- Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal.**

Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública, tales como declaraciones censales, comunicación del representante del no residente, etc.

Si estas declaraciones o autoliquidaciones (Bizkaia sólo se refiere a las declaraciones) se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración, la sanción y los límites máximos y mínimos serán la mitad de los especificados en la normativa.

Ahora bien, si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones (Bizkaia sólo se refiere a las declaraciones) incompletas, inexactas o con datos falsos y con posterioridad se presenta fuera de plazo, sin requerimiento previo, una autoliquidación o declaración (Bizkaia sólo se refiere a las declaraciones) complementaria o sustitutiva de la inicial, no se producirán las infracciones por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales o por presentar incorrectamente autoliquida-

ciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico (Bizkaia sólo se refiere a este segundo tipo de infracción), respecto a las presentadas en plazo, y se impondrá la sanción que corresponda respecto a los declarado fuera de plazo.

**t.- Recursos contra las sanciones.**

Contra la resolución recaída en el procedimiento sancionador es posible interponer recurso o reclamación. La interposición, dentro del plazo establecido para ello, del recurso o reclamación contra una sanción produce varios efectos. Uno de ellos es que no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

**u.- Revisión en vía administrativa: suspensión de la ejecución del acto recurrido.**

La ejecución del acto administrativo impugnado mediante recurso de reposición o mediante reclamación económico-administrativa quedará suspendida automáticamente, previa petición del interesado, si se garantiza el importe del referido acto administrativo, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de suspensión.

En los supuestos en que deba ingresarse, total o parcialmente, el importe derivado del acto impugnado como consecuencia de la resolución del recurso o reclamación, se liquidarán intereses de demora por todo el tiempo de suspensión, sin perjuicio de no computar los períodos de tiempo imputables a la Administración (no se exigen intereses de demora desde el momento en que la Administración incumpla, por su culpa, los plazos para resolver) y lo señalado anteriormente para los casos de que el recurso o reclamación tenga por objeto una sanción.

**v.- Resolución del recurso de reposición.**

El plazo máximo para notificar la resolución del recurso de reposición será de tres meses contados desde el día siguiente al de presentación del recurso. Transcurrido este plazo sin haber notificado la resolución expresa, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto administrativo recurrido (Bizkaia no hace referencia a la suspensión del acto recurrido), dejará de devengarse el interés de demora, siempre que sea por causa imputable a la Administración.

**w.- Resolución de la reclamación económico-administrativa.**

El plazo máximo de duración del procedimiento económico-administrativo será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido este plazo sin haber notificado la resolución expresa, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto administrativo recurrido (Bizkaia no hace referencia a la suspensión del acto recurrido),

dejará de devengarse el interés de demora, siempre que sea por causa imputable a la Administración.

**x.- Régimen transitorio: recargos del período ejecutivo.**

Lo establecido respecto a los recargos del período ejecutivo se aplicará a las deudas tributarias cuyo período ejecutivo se inicie a partir del 1 de julio de 2005.

**y.- Régimen transitorio: intereses de demora.**

La disposición de no devengarse intereses de demora por inactividad de la Administración, debida a su culpa, será aplicable a los procedimientos, escritos y solicitudes que se inicien o presenten a partir del 1 de julio de 2005.

Bizkaia además señala que lo anterior es aplicable, también, a los intereses de demora que procedan en los supuestos de reembolsos de los costes de las garantías.

# RÉGIMEN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS Y CADA UNO DE LOS RÉGIMENES PARTICULARES QUE LA NORMA FORAL 7/1994, DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, DESARROLLA EN TORNO A ELLAS

LOURDES SERNA BLANCO (\*)

## I. INTRODUCCIÓN

El objeto de este trabajo se centra en el análisis de la normativa reguladora del régimen de las operaciones intracomunitarias<sup>1)</sup>, contenido en la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA).

El trabajo comienza con unas consideraciones sobre el origen y el funcionamiento del régimen transitorio del IVA, actualmente en vigor, aplicable a las operaciones intracomunitarias.

En el apartado siguiente, se aborda el régimen general de las dos vertientes en que se descompone toda operación intracomunitaria, a saber, la adquisición intracomunitaria y la entrega intracomunitaria.

Posteriormente, el trabajo se ocupa de los regímenes particulares surgidos en relación al hecho imponible "adquisiciones intracomunitarias de bienes" y que hacen que el régimen transitorio pueda calificarse de "híbrido" al producirse en algunos de ellos la tributación de las operaciones intracomunitarias según el principio de país de origen, suponiendo por tanto una excepción a la regla general, caracte-

rizada, por que éstas tributan según el principio de país de destino cuando se realizan entre sujetos pasivos del impuesto.

Los regímenes particulares constituyen un conjunto de reglas especiales de aplicación para determinados supuestos. En este trabajo se estudian como tales los supuestos de no sujeción, el régimen de las ventas a distancia, las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, las operaciones triangulares, los autoconsumos internos intracomunitarios, el régimen de los bienes sujetos a impuestos especiales y el régimen del transporte intracomunitario y los servicios accesorios al mismo y de mediación en éste.

Si bien la NFIVA estructura todo su contenido en base de los diferentes elementos estructurales (hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, etc.), y no en función de cada tipo de operación, lo que supone que tanto el régimen general como los regímenes particulares de las operaciones intracomunitarias se diseminan a lo largo de la normativa, en este trabajo el estudio se realiza en función de cada tipo de operación, para lo cual se extraerá de la regulación de cada elemento estructural aquello que afecte al régimen fiscal de las operaciones intracomunitarias.

Finalmente, se presenta un resumen que recoge las características esenciales de este complejo régimen.

<sup>1)</sup> Cuando se hace referencia al régimen fiscal de las operaciones intracomunitarias en el IVA, sólo se incluyen en él las operaciones intracomunitarias de bienes, es decir, las operaciones de compraventa quedando excluidas del mismo las prestaciones de servicios.

(\*) Profesora Titular de Escuela Universitaria del Departamento de Economía Aplicada II. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad del País Vasco.

## II. EL RÉGIMEN TRANSITORIO DE LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS EN EL IVA: ORIGEN Y FUNCIONAMIENTO

El Tratado de Roma, constitutivo de la Comunidad Económica Europea (CEE), de 1957 prevé la creación de un mercado común, de una unión aduanera y políticas comunes. El artículo 2 del Tratado de Roma<sup>2)</sup> precisa que *“La Comunidad tendrá por misión promover, mediante el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria, y mediante la realización de las políticas o acciones comunes contempladas en los artículos 3 y 3ª un desarrollo armonioso y equilibrado de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad...”*.

El primer paso para la realización del mercado común se dio en 1968 con la creación de la Unión Aduanera, en virtud de la cual se suprimieron todos los aranceles internos entre los Estados Miembros y se estableció un arancel aduanero exterior común, a modo de frontera exterior para los productos procedentes de países terceros.

Tras una etapa de avances mínimos en el proceso de integración europeo, hacia mediados de la década de los ochenta se produjo una revitalización del mismo. La publicación del Libro Blanco en junio de 1985 respaldado jurídicamente con carácter definitivo por el Acta Única Europea<sup>3)</sup>, aprobada en febrero de 1986, y vigente desde julio de 1987 supuso un avance sustancial para la consecución del Mercado Único Europeo.

<sup>2)</sup> Nueva redacción del artículo 2 realizada por el Tratado de la Unión Europea (TUE).

<sup>3)</sup> El Acta Única Europea supuso la primera modificación de los tratados fundacionales de las Comunidades Europeas, es decir, el Tratado de París de 1951 creando la CECA, y los Tratados de Roma instituyendo la CEE y el EURATOM.

La principal medida que introdujo el Acta Única Europea quedaba recogida en el artículo 8.A *“la Comunidad adoptará medidas encaminadas al progresivo establecimiento del mercado único durante un periodo que concluirá el 31 de diciembre de 1992... (lo que significará) un área sin en el que el libre movimiento de bienes, personas, servicios y capital esté asegurado”*.

Para conseguir materializar este Mercado Único Europeo se hacía necesario, entre otros requisitos, llevar a cabo la eliminación de los ajustes fiscales en las fronteras intracomunitarias, consiguiendo de ese modo que el mercado compuesto por todos los países comunitarios, fuese completamente semejante a un mercado interior. Cumplir este objetivo exigía que hubiera una adecuación del régimen que en el IVA se aplicaba a los intercambios intracomunitarios a la nueva situación, o lo que es lo mismo, sustituir el principio de imposición en destino con controles en las fronteras intracomunitarias por el principio de imposición en origen.

El principio de imposición en destino consiste en realizar *“ajustes fiscales”* por los que al exportador de un bien se le devuelve la carga de imposición indirecta que el bien ha soportado por lo que el bien se exporta libre de la carga tributaria indirecta del país de origen, y por los que el bien se grava con los impuestos indirectos del país importador.

Cuando el control de esa operación se realiza en la frontera es la aduana la que exige el IVA del país de destino que corresponde a la mercancía adquirida al importador. El bien entra así en el circuito comercial del país de destino gravado con el mismo tipo que soportaría si se tratase de un producto interior, convirtiéndose el impuesto satisfecho por el importador en la aduana en un IVA soportado deducible siempre obviamente que éste sea sujeto pasivo del impuesto.

La aplicación del principio de imposición en destino conlleva que la recaudación corresponda en su totalidad al Estado Miembro de destino de las mercancías, lo cual es consistente con la naturaleza del impuesto. El IVA es un impuesto sobre el consumo por lo que la recaudación debe corresponder a la Hacienda Pública del país en el que se produce dicho consumo, es decir, al país de destino del bien que es donde está ubicado el consumidor final del mismo.

Por el contrario, el principio de imposición en origen implica que el IVA del país exportador se repercuta al adquirente del país importador, teniendo éste derecho, siempre que sea sujeto pasivo de IVA, a la deducción de las cuotas soportadas en origen de acuerdo con el régimen normal del impuesto.

Con la tributación de las operaciones intracomunitarias según el principio de imposición en origen, el vendedor del país de origen de la mercancía repercute IVA al comprador y lo ingresa en la Hacienda Pública de dicho país, por lo que en éste se obtendrá una recaudación en función del valor añadido que allí se ha generado. Por otra parte. El comprador, en el país de destino soportará unas cuotas de IVA procedentes del país de origen que podrá deducir en éste, si es sujeto pasivo de IVA y que sin embargo han sido ingresadas en la Hacienda de otro Estado Miembro, por lo que la recaudación en el país de destino del bien no estará en función del consumo producido en él sino del valor añadido en el mismo, lo cual atenta contra la naturaleza del impuesto.

Para corregir esta distorsión, se hacía necesario arbitrar un sistema de compensación (*clearing* o *systeme de compensation*) destinado a reasignar el IVA recaudado en el Estado Miembro de origen de los bienes al Estado Miembro de destino en el que se realiza el consumo, de forma que revirtiesen al

Estado Miembro donde se produce el consumo final las cuotas que devengadas en origen se han deducido en el país de destino, de acuerdo con la naturaleza del IVA como impuesto general sobre el consumo.

Por otra parte, la aplicación del principio de tributación en origen exige la armonización de los tipos impositivos entre los Estados Miembros, puesto que al satisfacer el comprador el impuesto vigente en el Estado Miembro del vendedor, las compras de bienes podrían desviarse hacia aquellos Estados Miembros con tipos impositivos más bajos, distorsionando el comercio intracomunitario.

La implantación del principio de imposición en origen a las operaciones intracomunitarias, prevista en principio para el 1 de enero de 1993, no fue posible debido a que no se cumplían las condiciones necesarias para ello. Concretamente, existían diferencias importantes en los tipos normales de IVA aplicables en los diferentes Estados Miembros<sup>4)</sup> y la aplicación práctica del sistema de compensación planteaba tantos problemas, entre ellos establecer un control apropiado de los enormes flujos de ingresos que se producirían entre los Estados Miembros, que no se produjo acuerdo sobre como debía articularse éste<sup>5)</sup>.

Esa imposibilidad ya fue constatada en 1989. En la segunda mitad de ese año, un grupo de tra-

<sup>4)</sup> Austria, 20%; Alemania, 16%; Bélgica, 21%; Dinamarca, 25%; Grecia, 18%; España, 16%; Finlandia, 22%; Francia, 19,6%; Irlanda, 21%; Italia, 20%; Luxemburgo, 15%; Países Bajos, 19%; Portugal, 17%; Reino Unido 17,5%, y Suecia, 25%.

<sup>5)</sup> En relación a como debe articularse el sistema de compensación se han planteado numerosas propuestas tanto desde las propias instituciones comunitarias como por instituciones públicas y privadas de diferentes Estados Miembros, destacando entre ellas el sistema de compensación microeconómico bilateral, el sistema de compensación microeconómico multilateral y el sistema de compensación macroeconómico.

bajo de alto nivel reunido por el Consejo diseñó una alternativa de compromiso que permitiera una progresiva aproximación al objetivo final y que se convirtió en la base del sistema de transición de aplicación del IVA a las operaciones intracomunitarias, conocido como régimen transitorio, propuesto por la Comisión en el año siguiente y que entró en vigor a principios de 1993 (Directivas 91/690/CEE, de 16 de diciembre de 1991 y 92/111/CEE, de 14 de diciembre de 1992).

Este régimen transitorio, cuya vigencia se extendía en un principio desde el 1 de enero de 1993 hasta el 31 de diciembre de 1996, fecha a partir de la cual se esperaba la aplicación del régimen definitivo, basado en la aplicación del principio de país de origen, se ha prorrogado automáticamente hasta la actualidad debido a que las dificultades antes señaladas no han sido superadas.

El régimen transitorio actualmente en vigor se caracteriza:

- 1) En relación a las operaciones intracomunitarias realizadas entre sujetos pasivos del impuesto por mantener el principio de país de destino con carácter general, y por suprimir los controles de IVA en las fronteras intracomunitarias trasladando éstas al interior de los Estados Miembros, es decir a las empresas, lo que implica que los empresarios y profesionales han de llevar registros detallados de las compras a otros Estados Miembros y de las ventas a los mismos, y el sistema se supervisa mediante cooperación administrativa entre las autoridades fiscales de los Estados Miembros.

Para conjugar ambas características el régimen transitorio se basa en la solución técnica de crear un nuevo hecho imponible "adquisiciones intracomunitarias de bienes" que impli-

ca desdoblarse cada transacción intracomunitaria en dos operaciones: una entrega exenta, pero con derecho a deducción del IVA soportado por quien realiza la entrega, y una adquisición sujeta, cuyo IVA, en general, se autorrepercute y soporta el adquirente, quien, a su vez, se lo deduce como tal IVA soportado, iniciando la cadena del IVA en el país de destino.

- 2) Respecto a las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por quienes no tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto se aplica el principio de país de origen.
- 3) Por contener numerosos regímenes particulares (ventas a distancia, adquisiciones intracomunitarias no sujetas, medios de transporte nuevos, etc.) que contradicen las características que se acaban de señalar.

### III. EL RÉGIMEN GENERAL DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS

Como ha quedado de manifiesto en el apartado anterior, la creación del hecho imponible "adquisiciones intracomunitarias de bienes", yuxtapuesto a las operaciones interiores y a las importaciones, implica desdoblarse cada compraventa intracomunitaria en dos operaciones distintas, entrega y adquisición. La exención en la entrega queda condicionada a la sujeción de la adquisición, es decir, se producirá la exención en origen siempre que haya sujeción en destino.

#### III.1. HECHO IMPONIBLE

Los artículos 15 y 13 de la NFIVA recogen respectivamente la definición del concepto "adquisición intracomunitaria de bienes" y las circunstancias bajo las cuales dicha adquisición queda sujeta al impuesto.

*Art. 13. Hecho imponible. Están sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto:*

*1. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.*

*Art. 15. Concepto de adquisición intracomunitaria de bienes.*

*Uno. Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes la obtención de poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.*

De la lectura del artículo 15 se desprende que para que exista adquisición intracomunitaria se tienen que dar tres requisitos:

1. Existencia de poder de disposición, no sólo permiso de uso.
2. El bien sobre el que éste se produce tiene que ser mueble, excluyendo por tanto las prestaciones de servicios y los bienes inmuebles.
3. Tiene que haber transporte desde un Estado miembro a otro.

Las condiciones bajo las cuales la realización de una adquisición intracomunitaria queda sujeta al impuesto, tal y como establece el artículo 13 de la NFIVA, son:

1. Debe realizarse a título oneroso, es decir,

con contraprestación<sup>6)</sup>.

2. El adquirente debe ser un empresario, un profesional o una persona jurídica que no actúe como tal. Esto significa quedan excluidas las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por particulares cuya tributación será en origen.

3. El transmitente debe ser un empresario o profesional, exigiéndose además que no se beneficie del régimen de franquicia.

### III.2. EXENCIONES

*Art. 26. Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes*

*Estarán exentas del Impuesto:*

*Uno. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el territorio de aplicación del Impuesto hubiera estado, en todo caso, sujeta o exenta en virtud de lo dispuesto en los artículos 7, 20, 22, 23 y 24 de esta Norma Foral.*

*Dos. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya importación hubiera estado, en todo caso, exenta del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el Capítulo III de este Título.*

*Tres. ....<sup>7)</sup>.*

*Cuatro. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes respecto de las cuales se atribuya al adquirente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 119 de esta Norma Foral, el derecho a la devolución total del Impuesto que se hubiese devengado por las mismas.*

<sup>6)</sup> Este requisito impide aplicar el régimen general de las adquisiciones intracomunitarias a los autoconsumos intracomunitarios, por lo que para poder aplicar la exención en origen y el gravamen en destino a estas transferencias es necesario desarrollar un régimen particular.

<sup>7)</sup> Este apartado se refiere a las operaciones triangulares que en este trabajo será estudiado como un régimen particular.



El artículo 26 de la NFIVA establece cuatro tipos de exención que obedecen a dos finalidades diferentes. Concretamente, las dos primeras tratan de homogeneizar el régimen de exención en las compraventas de bienes, mientras que las dos últimas tienen por finalidad simplificar la operativa del impuesto. Tal es el caso de ciertas adquisiciones relacionadas con operaciones triangulares (apartado 3) y el supuesto de las adquisiciones realizadas por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, a quienes cumpliendo determinados requisitos se les permite solicitar a la Hacienda española la devolución del IVA que en éste han soportado (apartado 4).

### III.3. SUJETO PASIVO

*Art.85. Sujetos pasivos*

*En las adquisiciones intracomunitarias de bienes los sujetos pasivos del Impuesto serán quienes las realicen, de conformidad con lo previsto en el artículo 71 de esta Norma Foral.*

La NFIVA efectúa la definición del sujeto pasivo en las adquisiciones intracomunitarias de bienes remitiendo a la regulación que la propia Norma hace del hecho imponible adquisición intracomunitaria, ya que como ha quedado de manifiesto, para que se produzca la sujeción en destino es necesario que la realice un empresario, profesional o persona jurídica que no actúe como tal, y en consecuencia será el adquirente el sujeto pasivo, siempre y cuando, obviamente, la adquisición se realice en el territorio de aplicación del impuesto<sup>8)</sup>.

<sup>8)</sup> Aunque con los mismos efectos que en la inversión del sujeto pasivo, pues el sujeto pasivo en la adquisición intracomunitaria se autorrepercute y posteriormente se deduce ese IVA autorrepercutado, aquí no se produce ésta, ya que ese supuesto está reservado para operaciones interiores en las que el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio no está establecido en Península o Baleares y el receptor es un empresario o profesional que si lo está.

### III.4. BASE IMPONIBLE Y TIPO DE GRAVAMEN

La regulación de la base imponible en las adquisiciones intracomunitarias se hace por remisión a lo dispuesto para las operaciones interiores (artículo 82 de la NFIVA), por lo que con carácter general será el importe total de la contraprestación y serán de aplicación las reglas especiales de determinación de base imponible contenidas en el artículo 79 de la NFIVA.

La regulación de los tipos impositivos se encuentra recogida en el Título VII de la Norma Foral, sin que en el se hagan diferencias en los tipos impositivos aplicables a las operaciones interiores, a las adquisiciones intracomunitarias de bienes y a las importaciones.

### III.5. DEVENGO

*Art.76. Devengo del Impuesto*

*Uno. En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el Impuesto se devengará en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 75 de esta Norma Foral.*

*No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las adquisiciones intracomunitarias de bienes no será de aplicación el apartado 2 del artículo 75, relativo al devengo de las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la realización de dichas adquisiciones.*

....

Del artículo 76 de la NFIVA se desprende que el devengo de las adquisiciones intracomunitarias de bienes se produce, de forma general, cuando los bienes se ponen a disposición del adquirente, siendo de aplicación los casos particulares aplicables a

las operaciones interiores excepto la de los pagos anticipados.

#### IV. EL RÉGIMEN GENERAL DE LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS

*Art.25. Exenciones en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro*

*Estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones*

*Uno. Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta Norma Foral, expedidos o transportados, por el vendedor, el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea:*

*a) Un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España.*

*b) Una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del Impuesto en un Estado miembro distinto del Reino de España.*

....

De la lectura del artículo 25 cabe destacar que la exención se declara para las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de la NFIVA<sup>9)</sup>, es decir, la exención se extiende a toda transmisión de poder de disposición sobre bienes muebles corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes, siempre que se cumplan dos requisitos. En primer lugar es necesario que la adquisición intracomunitaria de bienes correspondiente a esa entrega, se grave en destino,

<sup>9)</sup> Para que la entrega esté exenta obviamente tiene que estar sujeta para lo cual el transmitente tiene que ser empresario o profesional.

para lo cual es necesario que el adquirente sea sujeto pasivo de IVA o persona jurídica que no actúe como tal. En segundo lugar se establece la necesidad de que el adquirente esté identificado fiscalmente a efectos de IVA en otro Estado miembro<sup>10)</sup>.

#### V. RÉGIMENES PARTICULARES EN LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

Como ha quedado de manifiesto en los apartados anteriores, el régimen transitorio se caracteriza por la aplicación del principio de país de destino cuando las operaciones intracomunitarias son realizadas entre sujetos pasivos del impuesto, y por la aplicación del principio del país de origen cuando el adquirente de la compraventa intracomunitaria es quien no tiene esa condición.

Sin embargo esta regla general ha sido acompañada de un conjunto de reglas especiales para determinados supuestos. A este conjunto de casos nos referimos como regímenes particulares, a pesar de que la normativa reguladora del impuesto no recoge tal distinción, por cuanto en algunas ocasiones suponen excepciones a la regla general, en el sentido de que se produce la tributación en origen de algunas operaciones intracomunitarias realizadas entre sujetos pasivos (adquisiciones intracomunitarias no sujetas) o la tributación en destino para determinadas adquisiciones intracomunitarias realizadas por particulares (ventas a distancia), mientras que en otras suponen simplemente una simplificación de la mecánica que se derivaría de la

<sup>10)</sup> Para que se aplique la exención en origen no es necesario que el adquirente se encuentre establecido en otro Estado miembro, siendo suficiente que esté identificado. Tal como indica la propia DGT en su Resolución no vinculante de 12/1/1994 la identificación no supone ineludiblemente el establecimiento.

normativa general (operaciones triangulares).

A continuación se exponen los regímenes particulares más importantes.

## V.1. ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS NO SUJETAS

*Art. 14. Adquisiciones no sujetas*

*Uno. No estarán sujetas al Impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes, con las limitaciones establecidas en el apartado siguiente, realizadas por las personas o entidades que se indican a continuación.*

*1. Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, respecto de los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen.*

*2. Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originen el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto.*

*3. Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.*

*Dos. La no sujeción establecida en el apartado anterior sólo se aplicará respecto de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, efectuadas por las personas indicadas, cuando el importe total de las adquisiciones de bienes procedentes de los demás Estados miembros, excluido el Impuesto devengado en dichos Estados, no haya alcanzado en el año natural precedente 10.000 euros.*

*La no sujeción se aplicará en el año natural en curso hasta alcanzar dicho importe.*

*Tres. Lo dispuesto en el presente artículo no será de aplicación respecto de las adquisiciones de medios de transporte nuevos y de los bienes que constituyan el objeto de los Impues-*

*tos Especiales cuyo importe no se computará en el límite indicado en el apartado anterior.*

*Cuatro. No obstante lo establecido en el apartado uno, las operaciones descritas en él quedarán sujetas al Impuesto cuando las personas que las realicen opten por la sujeción al mismo, en la forma que se determine reglamentariamente.*

*La opción abarcará un periodo mínimo de dos años.*

En virtud del artículo 14 de la NFIVA se produce un giro radical con respecto a la regla general, en el sentido de cuando los empresarios o profesionales que realizan las adquisiciones intracomunitarias estén acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o sean sujetos pasivos exentos limitados, sin olvidarnos de las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, la tributación se produce en origen, lo que implica que la entrega intracomunitaria no queda exenta por no estar la adquisición intracomunitaria sujeta y por tanto el tipo de IVA que soporta el bien es el correspondiente al país del vendedor. En todo caso hay que matizar que para que se vuelva que la regla general es necesario que el volumen total de adquisiciones procedentes de los demás Estados miembros no supere en el año natural precedente el importe de 10.000 euros, y que, cuando dicho importe no se ha sobrepasado, no haya optado el comprador por la tributación en destino respecto de las adquisiciones intracomunitarias que en el ejercicio actual no superen el umbral de los 10.000 euros.

Por otra parte señalar que se excluye de la aplicación de este régimen a las adquisiciones de medios de transporte nuevos y de bienes objeto de los Impuestos Especiales, cuyos regímenes particulares se estudiarán a continuación.

## V.2. VENTAS A DISTANCIA

*Art.68. Lugar de realización de las entregas de bienes*

*Tres. Se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en otro Estado miembro con destino al mencionado territorio cuando concurren los siguientes requisitos:*

*1. Que la expedición o el transporte de los bienes se efectúe por el vendedor o por su cuenta.*

*2. Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Norma Foral, o bien, cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.*

*3. ....*

*4. Que el importe total, excluido el Impuesto, de las entregas efectuadas por el empresario o profesional desde otro Estado miembro con destino al territorio de aplicación del Impuesto, con los requisitos de los números anteriores, haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 35.000 euros.*

*Lo previsto en este apartado será de aplicación, en todo caso, a las entregas efectuadas durante el año en curso una vez superado el límite cuantitativo indicado en el párrafo anterior.*

*También se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las entregas efectuadas en las condiciones señaladas en este apartado, cuando los empresarios hubiesen optado por dicho lugar de tributación*

*en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte.*

*....*

Las ventas a distancia, a través de catálogo, televisión, etc., constituyen una excepción a la regla general de tributación en origen para las operaciones intracomunitarias de compraventa cuando el adquirente es un particular o un sujeto pasivo cuyas adquisiciones intracomunitarias no están sujetas en virtud de lo dispuesto en el epígrafe anterior, por cuanto suponen la tributación en destino de aquellas ventas a distancia en las que el comprador es un particular o una de las personas del artículo 14. Sin embargo, la tributación en destino en este régimen particular no se produce utilizando la técnica empleada en la regla general, a saber, entrega exenta-adquisición sujeta, ya que ello supondría convertir al particular en sujeto pasivo del impuesto. La operativa de este régimen particular consiste en no desdoblarse la compraventa intracomunitaria en dos operaciones, entrega y compra, sino en considerar un único hecho imponible del IVA, una entrega de bienes que se considera realizada directamente en el país de destino en cuatro situaciones:

a) Cuando, entre otros requisitos, se haya superado en el año natural precedente el importe de 35.000 euros

b) Cuando en el año natural precedente no se haya superado el límite de 35.000 euros pero si en el año en curso respecto a las ventas a distancia que superen dicho importe

c) Cuando en el año natural precedente no se haya superado el límite de 35.000 euros pero si en el año en curso y el vendedor haya optado por la tributación en destino para las ventas a distancia hasta alcanzar dicho importe en el año en curso

d) Cuando sin superarse el límite en el año natu-

ral precedente ni el actual el vendedor haya optado por tributar en destino<sup>11)</sup>

### V.3. ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE MEDIOS DE TRANSPORTE NUEVOS

*Art. 13. Adquisiciones no sujetas*

*Estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto.*

....

*2. Las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos<sup>12)</sup>, efectuadas a título oneroso por las personas a las que sea de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 14, apartados uno y dos de esta Norma Foral, así como las realizadas por cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional, cualquiera que sea la condición del transmitente.*

<sup>11)</sup> El artículo 68.Tres de la NFIVA recoge la normativa aplicable a las ventas a distancia realizadas desde un Estado miembro distinto del Reino de España y cuyos destinatarios son particulares o personas a las que se refiere el artículo 14 de esta Norma Foral que se encuentran en el territorio de aplicación del impuesto. Cuando las ventas a distancias sean realizadas desde el Reino de España y los destinatarios sean particulares o sujetos pasivos cuyas adquisiciones intracomunitarias no estén sujetas que se encuentren en otro Estado miembro, el límite cuantitativo que determina cuando la entrega de bienes se entiende realizada en dicho Estado miembro será establecido por éste, debiendo estar dicho límite entre los establecidos a tal efecto por la Sexta Directiva.

<sup>12)</sup> El artículo 13 de la NFIVA establece que los medios de transporte tendrán la consideración de nuevos cuando su entrega se efectúe antes de los tres meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o, tratándose de vehículos terrestres accionados a motor, antes de los seis meses siguientes a la citada fecha o, cuando los vehículos terrestres no hayan recorrido más de 6000 kilómetros, las embarcaciones no hayan navegado más de 100 horas y las aeronaves no hayan volado más de 40 horas.

Este régimen particular supone una excepción a la regla general por cuanto las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos se gravan siempre en destino con independencia de la condición del transmitente y del adquirente, lo que conlleva que la entrega intracomunitaria de medios de transporte nuevos queda siempre exenta, tal y como queda recogido en el artículo 25 de la NFIVA.

En el caso de que el vendedor y el comprador sean empresarios o profesionales la sujeción en destino y la exención en origen se produce por aplicación de la regla general contenida en el artículo 13 apartado 1, por lo que el régimen particular únicamente sujeta a tributación destino aquellas adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos que quedarían excluidas de la aplicación del régimen general, a saber, cuando quien adquiere es un particular, un sujeto pasivo acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o un sujeto pasivo exento limitado. Es importante notar que por el lado del vendedor no cabría la exclusión de la regla general ya que el artículo 5.1.e) de la NFIVA reconoce la condición de empresario o profesional a quien entregue a título ocasional medios de transporte nuevos en operaciones intracomunitarias.

### V.4. OPERACIONES TRIANGULARES

La operación triangular es una operación que se caracteriza porque un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro A transmite un bien a un intermediario<sup>13)</sup>, también sujeto pasivo establecido en un

<sup>13)</sup> La intermediación tiene que producirse en nombre propio.

Estado miembro B, para que éste lo transmita a un tercero, sujeto pasivo o persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, identificado en otro Estado miembro C, siendo el bien transportado directamente desde el Estado miembro A al C.

*Art.26. Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes*

*Estarán exentas del Impuesto:*

*Tres. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que concurren los siguientes requisitos:*

*1. Que se realicen por un empresario o profesional que:*

*a) No esté establecido ni identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto y*

*b) Que esté identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en otro Estado miembro de la Comunidad*

*2. Que se efectúen para la ejecución de una entrega subsiguiente de los bienes adquiridos, realizada en el interior del Territorio de aplicación del Impuesto por el propio adquirente.*

*3. Que los bienes adquiridos se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro distinto de aquel en el que se encuentre identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido el adquirente y con destino a la persona para la cual se efectúe la entrega subsiguiente.*

*4. Que el destinatario de la posterior entrega sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, a quienes no les afecte la no sujeción establecida en el artículo 14 de esta Norma Foral y que tengan atribuido un número de identifica-*

*ción a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración española.*

El régimen particular de las operaciones triangulares se sustenta en el artículo 26.Tres de la NFIVA, que declara exenta la adquisición intracomunitaria que el intermediario realiza en el Estado miembro de destino de los bienes, por lo que implícitamente la normativa del impuesto reconoce la realización de una adquisición intracomunitaria por parte del intermediario, quedando constituida la operación triangular por una entrega intracomunitaria en el Estado miembro de origen (A), que quedará exenta al corresponderse en destino con una posterior adquisición intracomunitaria sujeta, por una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de destino (C) realizada por el intermediario, declarada sujeta pero exenta con objeto de simplificar sus obligaciones tributarias, y por una subsiguiente entrega interior realizada por el intermediario en el Estado de destino de la mercancía (C), en la que el sujeto pasivo será el destinatario de la misma por inversión.

#### V.5. INSTALACIONES INTRACOMUNITARIAS

*Art.68. Lugar de realización de las entregas de bienes*

*Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto:*

*.....*

*2. Las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se ultime en el referido territorio. Esta regla sólo se aplicará cuando la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados y su coste exceda del 15 por 100 de la total contraprestación correspon-*

diente a la entrega de los bienes instalados.

Como se deriva de este precepto las operaciones intracomunitarias de bienes que requieran instalación o montaje para la puesta a disposición del adquirente, y cumplan determinados requisitos, tributarán siempre en destino, mediante la consideración de un único hecho imponible, entrega de bienes, localizándose ésta en destino, sin que en el país de origen de la mercancía se produzca ningún hecho imponible del IVA.

#### V.6. AUTOCONSUMOS INTERNOS INTRACOMUNITARIOS (TRANSFERS)

El *transfer* es una operación en la que un sujeto pasivo transfiere un bien corporal de su empresa a otro Estado miembro para afectarlo a las necesidades de aquella en este último.

Claramente, en esta operación no existe transmisión del poder de disposición sobre el bien, por lo que según el régimen general no estaríamos ante una entrega intracomunitaria en origen ni por tanto ante una adquisición intracomunitaria en destino y la operación sino fuera por la existencia de este régimen particular quedaría no sujeta a IVA en los dos Estados.

Est régimen particular cuyo objeto es que el autoconsumo interno intracomunitario tribute como el régimen general, es decir, dejando exenta la entrega en origen y gravando la adquisición en destino, asimila para ello la transferencia del bien en origen a una entrega de bienes y la recepción del mismo en destino a una adquisición intracomunitaria.

*Art.9. Operaciones asimiladas a las entregas de bienes*

.....

*3º. La transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarla a las necesidades de aquella en este último.*

.....

*Art.16. Operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Se considerarán operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a título oneroso:*

.....

*2º. La afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional realizada en el territorio de este último Estado miembro.*

#### V.7. BIENES SUJETOS A IMPUESTOS ESPECIALES

*Art.68. Lugar de realización de las entregas de bienes*

*Cinco. Las entregas de bienes que sean objeto de Impuestos Especiales, efectuadas en las condiciones descritas en el apartado tres, números 1º y 2º<sup>14)</sup>, se entenderán, en todo caso, realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando el lugar de llegada de la expedición o del transporte se encuentre en el referido territorio.*

<sup>14)</sup> El transporte de la mercancía corre a cuenta del vendedor y los compradores son las personas del artículo 14 o cualquier otra que no tenga la condición de empresario o profesional.

.....

De la redacción del precepto anterior se desprende que el régimen particular del IVA aplicado a los bienes sometidos a Impuestos Especiales es similar al de las ventas a distancia. Se aplica a las compraventas de bienes, sometidos a Impuestos Especiales cuando el transporte corre por cuenta del vendedor y el comprador es un particular o un sujeto pasivo cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no están sujetas en virtud del artículo 14 de la NFIVA, con independencia del volumen de operaciones del vendedor en cualquier Estado miembro.

En estas situaciones, la operación tributará en destino por considerar que la entrega de bienes se produce en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte, sin que en ningún caso se desdoble la operación en dos hechos imposables.

A esto hay que añadir que por aplicación de la regla general cuando el comprador es empresario o profesional distinto de los del artículo 14 de la NFIVA o persona jurídica que no actúe como tal, la tributación se producirá en destino dando lugar en origen a una entrega exenta.

De lo anterior se concluye que únicamente se producirá la tributación en origen en el caso de las operaciones intracomunitarias de bienes sujetos a Impuestos Especiales cuando sea un particular y el transporte de la mercancía corra de su cuenta.

Por otra parte, es destacable que este régimen prima sobre el régimen particular de las ventas a distancia y del de las adquisiciones intracomunitarias cuando confluye con ellos.

## VI. RESUMEN

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 pesar 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).

A continuación y para finalizar el presente trabajo, se presenta un cuadro resumen a modo de síntesis recapitulativa del funcionamiento del régimen transitorio.

	Vendedor EM 1	Adquiriente EM 2	Requisitos	Tributación en origen	Tributación en destino
Régimen general	Sujeto pasivo	Sujeto pasivo		EIB exenta	AIB sujeta
	Sujeto pasivo	Particular		EIB sujeta y no exenta	AIB no sujeta



Régimen particular: Adquisiciones intracomunitarias no sujetas	Sujeto pasivo	Determinados sujetos pasivos	Año t+1: Adquisiciones < 10.000€ Año t: Adquisiciones < 10.000€	EIB sujeta y no exenta salvo opción por tributación en destino	AIB no sujeta salvo opción por tributación en destino
			Año t+1: Adquisiciones < 10.000€ Año t: Adquisiciones > 10.000€	EIB sujeta y no exenta hasta 10.000 € salvo opción por tributación en destino y EIB exenta el exceso de 10.000 €	AIB no sujeta hasta 10.000 € salvo opción por tributación en destino y AIB sujeta el exceso de 10.000 €
			Año t+1: Adquisiciones > 10.000€	EIB exenta	AIB sujeta
Régimen particular: Ventas a distancia	Sujeto pasivo	Sujeto pasivo del artículo 14 de la NFIVA o particular	Año t+1: Entregas > 35.000€	No hecho imponible	EB sujeta
			Año t+1: Entregas < 35.000€ Año t: Entregas < 35.000€	EIB sujeta y no exenta salvo opción por tributación en destino	AIB no sujeta salvo opción por tributación en destino
			Año t+1: Entregas < 35.000€ Año t: Entregas > 35.000€	EIB sujeta y no exenta hasta 35.000 € salvo opción por tributación en destino y el exceso no hecho imponible	AIB no sujeta hasta 35.000 € salvo opción por tributación en destino y el exceso EB sujeta
Régimen particular: Adquisición intracomunitaria medios de transporte nuevos	Cualquier condición	Cualquier condición		EIB exenta	AIB sujeta
Régimen particular: Operaciones triangulares	Sujeto pasivo	Sujeto pasivo	Intermediario del EM3 que compra al vendedor del EM1 y lo vende al adquirente del EM2 y transporta directamente de EM1 a EM2	EIB exenta	AIB exenta y EB sujeta
Régimen particular: Instalaciones intracomunitarias	Sujeto pasivo	Sujeto pasivo	Inmovilización bienes y coste > 15% total contraprestación	No hecho imponible	EB sujeta
Régimen particular: Transfers	Sujeto pasivo	Sujeto pasivo	Mismo vendedor y adquirente	EIB exenta	AIB sujeta
Régimen particular: Bienes sujetos a II.EE	Sujeto pasivo	Sujeto pasivo		EIB exenta	AIB sujeta
	Sujeto pasivo	Particulares o sujetos pasivos artículo 14 NFIVA	Transporte por cuenta del vendedor	No hecho imponible	EB sujeta
	Sujeto pasivo	Particulares	Transporte por cuenta del comprador	EIB sujeta y no exenta	AIB no sujeta

Notas: EM: Estado miembro; EIB: Entrega intracomunitaria de bienes; AIB: Adquisición intracomunitaria de bienes y EB: Entrega interior de bienes.

# TRIBUTOS ECOLÓGICOS, ASPECTOS GENERALES: EL NUEVO CANON DEL AGUA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

CAROLINA MURO ARROYO (\*)

## I. INTRODUCCIÓN

El agua es un recurso cada vez más escaso que es preciso proteger evitando su consumo creciente e indiscriminado. Para ello se hace necesario, por un lado, fomentar sistemas de ahorro y eficiencia en el consumo y por otro, controlar los vertidos realizados de forma que no perjudiquen la calidad de las aguas.

Así 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 de 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 cabe destacar, en lo que nos concierne, el artículo 9 que aconseja el uso de instrumentos económicos por los Estados miembros, para el cumplimiento del 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.

Sin embargo, la puesta en práctica de esta normativa no está exenta de dificultades y exige la actuación de los Estados miembros en dos ámbitos.

En primer lugar, implica la creación de un precio único del agua, inexistente en la actualidad por las dificultades derivadas de la variedad de administraciones competentes, regímenes de aprovechamientos aplicables, usuarios, etc..., al objeto de distribuir entre los usuarios, como mínimo, los costes de administración, con la finalidad añadida de incentivar su uso eficiente y desalentar su despilfarro y la contaminación del agua<sup>1)</sup>. En este sentido ya se manifestaba "la guía para la implantación y desarrollo de la agenda 21 en los municipios de Euzkadi" elaborada en aplicación de los acuerdos adoptados en la Cumbre sobre la Tierra celebrada en Río de Janeiro en 1992 que considera como objetivo fundamental estructurar la tarifa del agua según usos y consumo a través de la aplicación de los siguientes criterios:

<sup>1)</sup> CASTILLO LÓPEZ, José Manuel, *Los tributos ecológicos y el agua: del canon estatal sobre vertidos autorizados a los cánones autonómicos de saneamiento y depuración de aguas residuales*. Revista Valenciana de Hacienda Pública nº 32 (Mayo-Agosto 98). Pág. 272.

(\*) Técnico DAT.

1º Premiar el ahorro y penalizar el consumo desmesurado de agua por parte del sector doméstico, industrial, agrícola-ganadero y municipal.

2º Incrementar el grado de sensibilización de los diversos sectores sobre la necesidad de eficiencia en el consumo del agua.

En consecuencia, se trataría de adoptar un sistema tarifario progresivo y diferenciado según la cantidad de agua consumida y el uso final de la misma (doméstico, industrial, municipal y/o agrícola-ganadero).

Todo ello supondría cambiar el sistema actual de tarifa fija e independiente del consumo que no favorece el ahorro del agua.

A estos efectos, hay que considerar la diferencia entre dos grupos de usuarios, por similitud con la terminología empleada en el suministro de energía eléctrica <sup>2)</sup>.

El primero estaría constituido por aquellos que reciben el suministro "en alta" formado por los aprovechamientos hidroeléctricos, comunidades de regantes, ayuntamientos o industrias con suministro independiente, que reciben el suministro directamente de las confederaciones hidrográficas o del organismo de cuenca autonómico (en el caso de cuencas intracomunitarias). Resulta de aplicación a este tipo de usuarios el régimen de cánones y tarifas establecido en el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, de la Ley de Aguas (en adelante Ley de Aguas):

<sup>2)</sup> BISBAL AROZTEGUI, Pedro, *Los tributos y la financiación de las Comunidades Autónomas: posible creación en Andalucía de un impuesto especial sobre el consumo de agua*. Instituto Andaluz de Administración Pública. Sevilla 2001. Pág. 41 y 42.

1º La ocupación, utilización y aprovechamiento de determinados bienes de dominio público hidráulico que requieran concesión o autorización administrativa devengan a favor del Organismo de cuenca competente una tasa denominada *canon de utilización de los bienes de dominio público hidráulico*, destinada a la protección y mejora de dicho dominio.

2º Los vertidos al dominio público hidráulico están gravados con una tasa destinada al estudio, control, protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica, que se denomina *canon de vertidos*.

3º Los beneficiados por las obras de regulación de las aguas superficiales o subterráneas, financiadas total o parcialmente con cargo al Estado, satisfacen un *canon de regulación* destinado a compensar los costes de la inversión que soporte la Administración estatal y atender a los gastos de explotación y conservación de tales obras.

4º Los beneficiados por otras obras hidráulicas específicas financiadas total o parcialmente a cargo del Estado, incluidas las de corrección del deterioro del dominio público hidráulico, derivado de su utilización, satisfacen por la disponibilidad o uso del agua una exacción denominada *tarifa de utilización del agua*, destinada a compensar los costes de inversión que soporte la Administración estatal y a atender a los gastos de explotación y conservación de tales obras.

El segundo grupo corresponde al *suministro "en baja"* que incluye a todos los usuarios o consumidores que reciben el agua de una comunidad de regantes o de un ayuntamiento, o empresa pública concesionaria de éste, que a su vez la han adquirido en alta. El precio se calcula, generalmente, en función del coste de transporte, tratamiento y distri-

bución del agua, más los gastos de depuración y vertido. En el mismo recibo se factura la tasa correspondiente al mantenimiento de alcantarillado y recogida de basura, estando todo ello sometido al Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo pueden cobrarse contribuciones especiales por la realización de determinadas obras referidas al abastecimiento, alcantarillado o sistemas de depuración de las aguas residuales.

En otro ámbito de actuación, frente al actual incremento de la contaminación se plantea la conveniencia de utilizar el derecho tributario con fines de protección ecológica a través de lo que se ha dado en denominar "tributos ecológicos". Estos tributos se basan en el principio, recogido en la ya citada "Directiva Marco del Agua", de "quien contamina paga" sometiendo las actividades contaminantes al control y supervisión pública y al pago de un canon, con la finalidad de reducirlas además de obtener ingresos para financiar las inversiones públicas necesarias para devolver la calidad al agua y regenerar el dominio público hidráulico. Son, en definitiva, un instrumento al servicio de la regulación del aprovechamiento de las aguas como recursos naturales que tiene como finalidad garantizar que ese aprovechamiento sea racional.

Dentro de esta última línea de actuación diversas Comunidades Autónomas, dentro de las cuencas hidrográficas intrarregionales y en el marco competencial en materia tributaria delimitado en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, han establecido los denominados cánones de saneamiento de aguas residuales como instrumentos económico-financieros destinados a incentivar la prevención, protección y financiación de la recuperación de las aguas continentales en el ámbito territorial de la correspondiente comunidad autónoma.

Como ejemplo podemos citar los cánones de saneamiento vigentes en Cataluña, Valencia, Madrid, Galicia, Asturias, Islas Baleares, Navarra, Canarias y La Rioja. Generalmente se trata de tributos que tienen por objeto la restitución a la Administración, por parte de los sujetos pasivos, del beneficio obtenido de los recursos hídricos que a su vez quedan deteriorados por el uso.

Un aspecto fundamental de estos tributos es su carácter finalista dado que la recaudación obtenida está afectada a la financiación de obras o instalaciones de saneamiento y/o a la financiación de sus gastos de explotación. Para la realización de ambas actividades, la exacción y las obras, se han constituido organismos especializados <sup>3)</sup>.

En este apartado merece una mención especial la regulación del régimen económico financiero del agua que se ha realizado en la Comunidad Autónoma de Cataluña.

La Comunidad Autónoma de Cataluña asumió competencias en materia de aguas, obras hidráulicas y protección del medio ambiente en el marco establecido en el artículo 149.1.23<sup>a</sup> y 149.1.24<sup>a</sup> de la Constitución y los artículos 9.13, 9.16, 10.1.6 y 11.10 del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

En el ejercicio de esas competencias se han ido aprobando a lo largo de estos últimos años diversas normas que han configurado una "Administración del agua". No obstante, la experiencia en la aplicación de esta normativa y los nuevos principios de la Unión Europea sobre el uso racional y sostenible

<sup>3)</sup> CASTILLO LÓPEZ, José Manuel, *Los tributos ecológicos y el agua: del canon estatal sobre vertidos autorizados a los cánones autonómicos de saneamiento y depuración de aguas residuales*. *Revista Valenciana de Hacienda Pública* nº 32 (Mayo-Agosto 98). Pág. 292.

del agua y el control del recurso, a fin de garantizar su disponibilidad en buena calidad y cantidad suficiente, han aconsejado modificar el marco normativo vigente.

El primer paso ha sido la promulgación de la Ley 25/1998, de 24 de diciembre, en la que se crea la Agencia Catalana del Agua como entidad de derecho público que se constituye en Administración hidráulica única de la Generalidad, cuyo objetivo es el tratamiento integral del ciclo hidráulico para conseguir una gestión integradora de las aguas pertenecientes al mismo sistema hidrológico y ecológico.

Por su parte, la Ley 6/1999 de Aguas de Cataluña. (Ley de ordenación, gestión y tributación del agua) introdujo importantes novedades en el régimen económico-financiero de la Agencia Catalana del Agua creando el canon del agua, un impuesto de naturaleza ecológica sobre el uso del agua o la carga contaminante vertida. Este canon sustituye al canon de infraestructura hidráulica, al incremento de tarifa de saneamiento y al canon de saneamiento de la Generalidad. Incluye asimismo un canon de regulación y un canon de ocupación <sup>4)</sup>.

En desarrollo de esta Ley se ha dictado el Decreto 103/2000, de 6 de marzo, en el que se regula el Reglamento tributario de la Agencia Catalana del Agua.

Dentro de esta normativa, el canon del agua se configura como un impuesto con finalidad ecológica cuyo hecho imponible lo constituye el uso real o potencial del agua y la contaminación que su verti-

do puede producir, constituyendo un ingreso específico de la Agencia citada. A ella le corresponde la gestión del canon percibiéndolo directamente de los usuarios o a través de entidades suministradoras públicas o privadas.

## II. NATURALEZA DEL CANON

Efectivamente, diversas Administraciones Autonómicas han creado diferentes cánones con una finalidad ecológica, dentro del ámbito de sus competencias y autonomía financiera, de acuerdo con los principios establecidos en la Constitución, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA) y sus Estatutos de Autonomía. Sin embargo, cabe preguntarse cual es la naturaleza jurídica de esta figura.

Tal y como señala GARCÍA NOVOA <sup>5)</sup>, desde un punto de vista doctrinal y ateniéndonos a la definición clásica de tributo como ingreso de derecho público consistente en una prestación pecuniaria coactiva y contributiva, que se formaliza en una obligación jurídica entre el ente público acreedor y el sujeto obligado al pago cuya exigencia deriva de la manifestación por parte de éste último de una cierta capacidad económica (aspecto discutido que luego estudiaremos), resulta clara la naturaleza tributaria de los cánones mencionados en el apartado anterior.

Sin embargo, reúnen unas características especiales:

1ª) Se trata de tributos, en su mayoría afectados a la protección y defensa de la calidad de las aguas como parte del medio ambiente, esto es:

<sup>4)</sup> En la actualidad este régimen económico-financiero esta regulado en el Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña.

<sup>5)</sup> GARCÍA NOVOA, César, *El canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma Gallega*. Revista Derecho Financiero y Hacienda Pública. Julio-Septiembre 1996. Nº 241. Pág. 595.

- A la prevención de la contaminación y recuperación y mantenimiento de los caudales, y mantenimiento de las instalaciones de depuración y saneamiento.

- A financiar las inversiones y gastos necesarios para la construcción, mantenimiento y explotación de las obras e instalaciones de saneamiento y depuración de aguas residuales.

2º) La gestión y recaudación de los mismos se encomienda a órganos ajenos a la Administración tributaria creando, en la mayoría de los casos, entidades de derecho público que realizan una gestión integradora del sistema hidrológico.

3º) Junto a la finalidad recaudadora se aprecia una finalidad de signo ecológico.

Estas tres notas, junto con el incumplimiento del principio de legalidad (que no se produce en los supuestos examinados) y el hecho de que den lugar a un ingreso extrapresupuestario, constituyen lo que la doctrina ha dado en llamar “exacciones parafiscales” en contraposición a los tributos que normalmente no son ingresos afectados, son gestionados por la Administración tributaria y tienen un fin recaudatorio.

Son figuras, según señala CALVO ORTEGA <sup>6)</sup> que en definitiva, no sólo buscan conseguir recursos monetarios para hacer frente a los gastos públicos sino también paliar los costes sociales de determinados consumos, defender el medio ambiente o desalentar actividades que se consideran lesivas para el interés público.

<sup>6)</sup> CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Financiero. I Derecho Tributario (Parte General)*. Editorial Civitas, S.A. Madrid 1997. Pág. 151, 153 y 154.

Sin embargo, es preciso matizar esta aparente marginalidad respecto de la que podría denominarse fiscalidad normal.

En primer lugar, porque todo este tipo de exacciones son, en cualquier caso, prestaciones patrimoniales de carácter público y, en consecuencia quedan sometidas al principio de reserva de ley (artículo 31.3 de la Constitución).

En segundo lugar, porque la afectación de las mismas no cambia su naturaleza impositiva.

En tercer lugar, porque la Ley General Tributaria establece en la Disposición Adicional Primera que “*las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta ley en defecto de normativa específica*”.

Si este apartado se interpreta teniendo en cuenta el artículo 2 del mismo texto legal en el que se determina que “*los tributos, cualquiera que sea su denominación se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos*” se puede llegar a la conclusión de que el canon no es una cuarta categoría tributaria, debiendo ser reconducidos todos los tributos que ostenten esa denominación a alguna de las tres categorías admitidas por la Ley General Tributaria.

En este mismo sentido se manifiesta la doctrina (Cortés Domínguez, García Novoa, Pérez Royo y Simón Acosta, entre otros) al establecer que las denominadas exacciones parafiscales se encuentran integradas en la categoría de prestaciones patrimoniales de carácter público y en los específicos de impuesto, tasa o contribución especial, terminando con la idea de considerar tales exacciones como una categoría independiente.

Siguiendo este revisado concepto de la parafis-

calidad hay que señalar varios aspectos importantes:

El sujeto activo de este tipo de exacciones no es Administración Pública pero, sin embargo, este sujeto sí realiza funciones públicas o lleva a cabo actividades con finalidad pública. Deben incluirse en este apartado los organismos dotados de personalidad jurídica propia separada de la Administración creados para gestionar los recursos hidráulicos. Puede citarse como ejemplo la Agencia Catalana del Agua.

La relación parafiscalidad-carácter extrapresupuestario de estos ingresos ha sido delimitada por la Constitución al establecer que *“los presupuestos del Estado...incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal...”*.

En este sentido, los cánones no se gestionan al margen de los presupuestos ya que hay elementos del tributo que tienen que establecerse mediante Ley de Presupuestos. Véase los valores base por unidad de volumen para usos industriales y el valor de la unidad de cada parámetro de contaminación en relación con el canon del agua catalán.

Examinadas estas cuestiones, es preciso reconducir estas figuras a algunos de los tributos regulados en el artículo 2 de la Ley General Tributaria.

En cuanto a los cánones regulados en el Real Decreto Legislativo 1/2001 (Texto Refundido de la Ley de Aguas), los dos primeros, canon de utilización de bienes de dominio público hidráulico y canon de vertidos se configurarían como tasas ya que se efectúa una utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público. Sin embargo, los restantes supuestos, canon de regulación y tarifa de utilización del agua, constituirían una figura cercana a las contribuciones especiales dado que el

sujeto pasivo obtiene un beneficio como consecuencia de la realización de una obra pública.

Respecto a los cánones de saneamiento autonómicos, existen diferencias en su naturaleza jurídica ya que una parte de ellos se aproximan a un impuesto indirecto sobre el consumo y otros adoptan la forma de contribución especial y/o tasa.

Por su parte, el canon del agua regulado en la legislación catalana tiene la naturaleza de impuesto y ello porque su hecho imponible, el uso real o potencial del agua y la contaminación que su vertido puede producir, no depende para su perfección de ninguna actividad administrativa cumpliendo con uno de los aspectos diferenciadores de los impuestos frente a otras figuras tributarias regulado en el artículo 2 de la Ley General Tributaria al establecer que los *“impuestos son tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”*.

No obstante, más dificultad puede ofrecer determinar si la realización del hecho imponible constituye una manifestación de una cierta capacidad económica. Según GARCÍA NOVOA <sup>7)</sup>, determinados vertidos son consecuencia de actividades económicas de carácter productivo que pueden ser consideradas como un índice de manifestación de riqueza si bien en los supuestos de vertidos domésticos o consumo real o potencial de agua, dado que vienen determinados por su condición de necesidades primarias del ciudadano, hay que acudir al concepto de extrafiscalidad con el objeto de relativizar el principio de capacidad económica.

<sup>7)</sup> GARCÍA NOVOA, César, *El canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma Gallega*. Revista Derecho Financiero y Hacienda Pública. Julio-Septiembre 1996. Nº 241. Pág. 602.

La extrafiscalidad supone, como ya hemos visto, una ruptura con la imposición tradicional destinada únicamente a la recaudación admitiéndose otros fines ajenos a los estrictamente fiscales. Esta circunstancia conlleva admitir esta finalidad (extrafiscal) como excepción al principio de capacidad económica que debe presidir la creación de un tributo, según lo establecido en el artículo 31.1 de la Constitución y que podría suponer, por tanto, la inconstitucionalidad de cualquier tributo que no considerase como hecho imponible algún elemento demostrativo de tal capacidad económica.

Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 37/1987 y 186/1993 al señalar que *“es constitucionalmente admisible que el Estado y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”*. También la Sentencia 221/1992 establece que *“es constitucionalmente posible que el legislador tributario al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución”*. Esto supone que los fines extrafiscales han de apoyarse en algún valor que constitucionalmente sea digno de protección como sería en este caso el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona y la utilización racional de todos los recursos naturales, recogidos ambos en el artículo 45 de la Constitución.

En este sentido, la doctrina afirma que los principios del Estado Social de Derecho justifican un vínculo entre el objeto fiscal del tributo y la orientación intervencionista de la política tributaria, que abarcaría el uso del tributo con fines medioambientales.

Así mismo, la Ley General Tributaria en su artículo 1 párrafo 2º ha venido a corroborar esta idea al establecer que *“los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”*.

### III. CREACIÓN DE UN CANON DEL AGUA EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

El artículo 156.1 de la Constitución dispone que *“las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.”* Vemos, por tanto, la interrelación existente entre los conceptos autonomía financiera y competencias formando ambos un binomio necesario. El concepto de autonomía supone tanto la capacidad de decisión propia sobre las actuaciones a realizar por quien detenta el gobierno (competencia) como la de disponer de los recursos necesarios para tal realización (autonomía financiera), siendo una de las manifestaciones de esta autonomía financiera, entre otras, la capacidad para crear tributos propios. Así lo reconoce el artículo 157 del texto legal citado al disponer que *“los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por...”*

*b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales...”*

Analicemos, desde el punto de vista de nuestra Comunidad Autónoma, ambos extremos.

En lo que se refiere a las competencias, presupuesto necesario para la instauración de un nuevo



tributo, la Constitución en su artículo 149.1 apartados 22 y 24 establece la competencia exclusiva del Estado “sobre legislación, ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando las aguas discurran por más de una Comunidad Autónoma y las obras públicas de interés general o cuya realización afecte a más de una Comunidad Autónoma”.

El Estatuto de Autonomía del País Vasco, por su parte, en el artículo 10 apartados 11 y 33 determina que “corresponde a la Comunidad Autónoma dentro de su territorio la competencia exclusiva en aprovechamientos hidráulicos, canales y regadíos, cuando las aguas discurran íntegramente dentro del País Vasco; instalaciones de producción, distribución y transporte de energía, cuando este transporte no salga de su territorio y su aprovechamiento no afecte a otra provincia o Comunidad Autónoma; aguas minerales, termales o subterráneas. Así como las obras públicas que no tengan la calificación de interés general o cuya realización no afecte a otros territorios”.

Ambos artículos establecen las competencias de cada uno de los entes, en términos generales, sin embargo el traspaso efectivo de las mismas no se realiza hasta el año 1994 mediante el Real Decreto 1551/1994, de 8 de julio por el que se traspasa a la Comunidad Autónoma del País Vasco las funciones y servicios en materia de recursos y aprovechamientos hidráulicos en los siguientes términos:

La Comunidad Autónoma asume, con referencia a su ámbito territorial, las siguientes funciones y servicios del Ministerio de Obras Públicas, Transportes y Medio Ambiente:

“a) Programación, aprobación, ejecución y explotación de aprovechamientos hidráulicos y demás obras hidráulicas que se realicen en el territorio de

la Comunidad Autónoma, cuando tales actuaciones sean de su interés y su realización no afecte a otra Comunidad, salvo obras que tengan la calificación legal de interés general.

b) El otorgamiento, en su caso, de auxilios económicos a Corporaciones Locales, Entidades o particulares, para la ejecución de las obras indicadas en el párrafo anterior.

c) Ordenación y concesión de los recursos hidráulicos en las cuencas comprendidas íntegramente en la Comunidad Autónoma del País Vasco, así como el otorgamiento de autorizaciones para el vertido o para la utilización o aprovechamiento del dominio público hidráulico y la policía de aguas y cauces en dichas cuencas, todo ello de conformidad con la legislación del Estado en materia de aguas y en el marco de los planes hidrológicos.

d) La elaboración y revisión de la planificación hidrológica para las cuencas a que se refiere el párrafo c)”.

#### Funciones que se reserva la Administración del Estado

Permanecen en la Administración del Estado y siguen siendo de su competencia todas las funciones que tiene legalmente atribuidas en materia de recursos y aprovechamientos hidráulicos, a excepción de las que son objeto del presente acuerdo. En particular, quedan reservadas:

“a) La legislación en materia de aguas.

b) Elaboración y revisión de la planificación hidrológica para las cuencas no comprendidas íntegramente en el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

c) *La aprobación del Plan Hidrológico de las cuencas comprendidas íntegramente en el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco, de acuerdo con el artículo 38 de la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas.*

d) *La ordenación y concesión de recursos hidráulicos, así como las autorizaciones para vertidos a cauces públicos y para el uso o aprovechamiento del dominio público hidráulico y la policía de cauces y aguas, en las cuencas no comprendidas íntegramente en el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco.*

e) *Programación, aprobación, ejecución y explotación de obras hidráulicas en el ámbito territorial del País Vasco, cuya realización afecte a alguna otra Comunidad Autónoma o que sean declaradas por ley de interés general del Estado”.*

Por su parte el Decreto 297/1994, de 12 de julio del Consejero de Presidencia, Régimen Jurídico y Desarrollo Autonómico del Gobierno Vasco por el que se aprueba el Acuerdo de la Comisión Mixta de Transferencias de 31 de Mayo de 1994 sobre traspaso a la Comunidad Autónoma del País Vasco de las funciones y servicios en materia de recursos y aprovechamientos hidráulicos, en su artículo 2 establece que las funciones y servicios transferidos, junto con sus medios materiales y personales quedan adscritos al Departamento de Transportes y Obras Públicas.

Con posterioridad a este Decreto, la estructura de los Departamentos del Gobierno ha sido objeto de diferentes modificaciones, así tras la última reordenación efectuada mediante Decreto 8/2005, de 27 de junio, el Departamento de Medio Ambiente y Ordenación del Territorio a través de su Dirección de Aguas ejerce “las funciones encomendadas por el Acuerdo de 31 de mayo de 1994, antes mencio-

nado, el de las demás atribuciones derivadas del régimen de los recursos y aprovechamientos hidráulicos en las cuencas de competencia de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y la propuesta y realización de las acciones necesarias para la conservación de estas últimas, en coordinación con los demás departamentos afectados” de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 s) del Decreto 306/2001, de 20 de noviembre, por el que se regula la estructura orgánica del citado Departamento.

En consecuencia, la Comunidad Autónoma tiene competencias en materia de aguas y obras hidráulicas que ha de ejercer en relación con las cuencas intracomunitarias (íntegramente comprendidas en el territorio de la Comunidad). En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en su Sentencia 227/1988, de 29 de noviembre al resolver el recurso interpuesto por diversas Comunidades Autónomas contra la Ley de Aguas de 1985 estableciendo que nos encontramos ante una materia en la que pueden concurrir funciones o facultades de idéntica naturaleza jurídica pertenecientes al Estado y a las Comunidades Autónomas. Por ello, el principio de intereses afectados se erige en criterio delimitador para la atribución y ejercicio de competencias, debiendo resolverse con el reconocimiento de una competencia exclusiva a las Comunidades Autónomas en materia de aprovechamiento de aguas públicas en cuencas intracomunitarias.

A este respecto hay que señalar, que el Tribunal en la misma Sentencia define el contenido de este aprovechamiento. Así dispone que “las reglas sobre el dominio público hidráulico pueden descomponerse en dos órdenes según sus objetivos: las que hacen referencia a la protección del demanio, de un lado, y las que regulan su utilización o aprovechamiento, incluida la denominada policía de aguas o regulación y vigilancia del buen orden en el uso y

aprovechamiento, de otro. Las reglas relativas a la protección son, en todo caso, competencia del Estado. El aprovechamiento puede ser competencia de las Comunidades Autónomas si así lo recogen legítimamente sus Estatutos" (tal y como sucede en nuestra Comunidad según lo expuesto en párrafos anteriores).

En cuanto a la autonomía financiera, el artículo 40 del Estatuto de Autonomía del País Vasco establece que éste dispondrá de Hacienda Autónoma propia para el adecuado ejercicio y financiación de sus competencias. Asimismo el artículo 42 del mismo Texto legal señala que los ingresos de la Hacienda General del País Vasco estarán constituidos por "...Los rendimientos de los impuestos propios de la Comunidad Autónoma que establezca el Parlamento Vasco, de acuerdo con lo establecido en el artículo 157 de la Constitución y en la Ley Orgánica sobre financiación de las Comunidades Autónomas". (Esta última Ley se expresa en términos similares a los establecidos en la Constitución en cuanto a la autonomía tributaria de las Comunidades si bien contiene, en su artículo 6 apartados 2 y 3, dos límites de especial importancia que son analizados en el apartado IV de este artículo).

En el mismo sentido se manifiesta el Decreto Legislativo 1/1997 Texto Refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco si bien en su artículo 34 se desarrolla esta potestad tributaria estableciendo:

*"1. Constituyen tributos propios de la Comunidad Autónoma de Euskadi los siguientes:*

*a) Los impuestos propios de la Comunidad Autónoma que, no estando comprendidos o previstos en el Concierto Económico y no recayendo sobre hechos imposables gravados por el Estado pueda establecer, en su caso, aqué-*

*lla de acuerdo con lo dispuesto en el apartado b) del artículo 42 del Estatuto de Autonomía.*

*b) Las tasas por la utilización del dominio público de la Comunidad Autónoma o prestación por ésta de un servicio público, o por la realización por la misma de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.*

*c) Las contribuciones especiales que, en su caso, se establezcan por la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización por la Comunidad Autónoma de obras públicas o del establecimiento o ampliación a su costa de servicios públicos.*

*2. Todos los tributos de la Comunidad Autónoma de Euskadi tendrán la naturaleza de fiscales y quedarán reflejados en sus correspondientes Presupuestos.*

*3. La creación y supresión de tributos requerirá de ley".*

A la vista de estos preceptos se puede apreciar que la facultad de establecer tributos se encuentra limitada en varios aspectos.

1º. Los principios de coordinación y solidaridad recogidos en el artículo 156 del Texto Constitucional han sido interpretados por el Tribunal Constitucional. Así se refiere al principio de solidaridad como comportamiento leal en las relaciones entre los diversos poderes territoriales del Estado en el uso de sus atribuciones requiriendo que en el ejercicio de sus competencias, las Comunidades Autónomas "se abstengan de adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y ten-

gan, por el contrario, en cuenta la comunidad de intereses que las vincula entre sí que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria de los propios intereses". Respecto al principio de coordinación determina que "la actividad financiera de las Comunidades se debe someter a las exigencias de la política general de carácter presupuestario dirigida a garantizar el equilibrio económico mediante las oportunas medidas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa". Debe evitarse, en definitiva, que el establecimiento y exigencia de los tributos traiga consigo la duplicidad o concentración de las cargas evitando la doble imposición.

2º. El artículo 157.2 dispone que las Comunidades no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios. Tal y como establece el Estatuto y el Decreto de transferencias, la competencia de la Comunidad Autónoma se extendería únicamente a los aprovechamientos de aguas comprendidas en el territorio de la misma, gravando, por tanto, el canon, el consumo del agua realizado dentro de ese ámbito geográfico.

3º. La Comunidad Autónoma puede establecer impuestos siempre que no estén comprendidos o previstos en el Concierto Económico.

4º. Los tributos autonómicos deben respetar el sistema fiscal estatal, manteniéndose alejados de los hechos imposables configurados por el Estado al efecto de evitar una duplicidad impositiva. Esto es, la Comunidad Autónoma no puede gravar hechos imposables de tributos estatales.

5º. En relación con lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 34 del Texto Refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda Ge-

neral del País Vasco al establecer que todos los tributos de la Comunidad Autónoma de Euskadi tendrán naturaleza fiscal y quedarán reflejados en sus correspondientes Presupuestos, basta remitirse a lo ya expuesto en el apartado II de este informe respecto al concepto de extrafiscalidad y naturaleza del canon.

6º. El principio de legalidad en materia tributaria recogido en el artículo 31.3 de la Constitución encuentra su reflejo en el propio artículo 34.3 del Texto Refundido mencionado en el párrafo anterior al establecer que "la creación y supresión de tributos requerirá de ley". A este respecto y al objeto de concretar este importante principio es preciso mencionar la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995 en la que se dispone que la reserva de ley en materia tributaria exige que "la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo debe llevarse a cabo mediante una ley. Se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad".

Dentro de este contexto económico y normativo, el Parlamento Vasco ha aprobado la Ley 1/2006, de 23 de junio, de Aguas. Esta ley tiene como objetivos principales, el establecimiento de los mecanismos necesarios para la ejecución de la política europea en materia de aguas y la creación de un marco normativo adecuado para la intervención de las diferentes Administraciones implicadas, mediante la planificación y el ejercicio de la potestad sancionadora y tributaria.

De su contenido, cabe destacar, la creación de la Agencia Vasca del Agua como ente público de derecho privado con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus funciones, adscrita al Departamento del Gobierno Vasco competente en materia de Medio Ambiente. Esta Agencia, para el cumplimiento de sus fines cuenta entre sus recursos con los ingresos procedentes de la recaudación de los tributos en materia de aguas, incluido el denominado canon del agua, correspondiéndole la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos establecidos en la legislación vigente en materia de aguas. Además tendrá otras funciones como la planificación hidrológica, el régimen de concesiones y autorizaciones, así como el ejercicio de la potestad sancionadora, incluyendo la inspección y control.

Desde el punto de vista tributario, el aspecto más importante de esta ley es la creación de un régimen económico financiero (artículos 41 a 54) de acuerdo con lo establecido en la "Directiva Marco del Agua" que contempla la aplicación de tarifas y/o cánones teniendo en cuenta el principio de recuperación de costes (inversión, amortización, mantenimiento, explotación, costes medioambientales) y principio de "quien contamina paga" así como la vinculación directa del coste del agua con la cantidad consumida y la degradación del medio producida por su uso. Este régimen está basado en una nueva figura tributaria, el canon del agua, destinado a la protección y mejora del medio acuático, a la colaboración entre Administraciones en aras de un servicio eficiente de suministro y saneamiento y a la obtención de solidaridad interregional, que será gestionado por la Agencia Vasca del Agua. Las cantidades recaudadas se dedicarán a la prevención de la contaminación, la financiación de los gastos de inversión y consecución de un buen estado de la masa de agua, así como a infraestructuras y ayudas para inversiones destinadas al ahorro de agua.

Es, en cuanto a su naturaleza, un impuesto indirecto (grava el consumo), ecológico ( el hecho imponible está constituido por el consumo de agua y la afección al medio que este consumo produce, estando destinado a la protección, restauración y mejora del medio acuático), real (el lado objetivo del presupuesto de hecho, centrado en el consumo de agua, es autónomo y puede ser definido por la norma sin referirlo a ningún sujeto determinado), objetivo (para determinar la cuantía de la obligación tributaria se prescinde de las circunstancias personales del sujeto pasivo), de devengo instantáneo pero de pago periódico (el hecho imponible, consumo del agua, es un acto que se agota en sí mismo, de tal forma que la obligación tributaria se devenga de forma instantánea cada vez que se consume agua, aunque la obligación de pago es periódica, según el período de liquidación) y autónomo (tanto la regulación como la recaudación es competencia de la Comunidad Autónoma del País Vasco).

Son elementos del tributo, los siguientes:

El *hecho imponible* lo constituye el consumo real o potencial del agua y la afección al medio que su utilización pudiera producir. Se incluyen usos de tipo indirecto provenientes de aguas pluviales, asociados o no a un proceso productivo y se establecen consumos exentos (operaciones de investigación, sondeos experimentales y operaciones de gestión y mejora del dominio público hidráulico siempre que sean realizadas por la Agencia Vasca del Agua, extinción de incendios o catástrofes, abastecimiento en alta, usos domésticos en poblaciones sin suministro domiciliario, captación de agua marina en sustitución del uso de agua dulce, reutilización del agua para obtención de energía u otros usos industriales y el consumo anual inferior a 50 m<sup>3</sup> que no proceda de suministro de red domiciliaria). A destacar la exención relativa al consumo

para usos domésticos hasta 130 litros por persona y día.

Se ha optado, sin embargo, por utilizar un sistema de bonificaciones (hasta el 95% según la contribución a los objetivos de la planificación hidrológica), respecto al consumo de fuentes públicas, limpieza de calles, riego de parques e instalaciones deportivas, consumo agropecuario o industrial y uso de aguas pluviales o de escorrentía, con la finalidad de fomentar el uso sostenible y el ahorro de agua.

En este apartado deben realizarse algunas consideraciones.

El hecho imponible está constituido por dos presupuestos: el consumo real o potencial del agua y la afección al medio. Esta última expresión, sin embargo, es ambigua dado que el término "afección" entendido como alteración, cambio, no es, por sí mismo, negativo. Sentido al parecer pretendido, una vez examinado el texto, y ello por varias razones:

- La consideración del tributo como ecológico, lo que supone un uso del mismo con la finalidad de proteger el medioambiente y los recursos naturales.
- La afectación del canon a la prevención de la contaminación y consecución de un buen estado ecológico de la masa de agua.
- El principio "quien contamina paga".

A estos efectos, convendría resaltar en la definición del hecho imponible que no constituye éste el consumo de agua sino el consumo contaminante o degradante del medio acuático. Esta circunstancia reforzaría la finalidad ecológica del impuesto, evi-

tando posibles dobles imposiciones.

El *devengo* coincide con el momento de consumo real o potencial del agua, aunque el cumplimiento de la obligación de pago sea exigible en el momento de la facturación.

En cuanto a los *sujetos* del tributo, la Agencia Vasca del Agua actúa como sujeto activo, las personas (físicas o jurídicas, públicas o privadas) usuarias del agua en baja que la reciban a través de una sociedad suministradora o la capten mediante instalaciones propias o en régimen de concesión son considerados sujeto pasivo-contribuyente, mientras que las entidades suministradoras son "gestores recaudadores" que responden solidariamente de las cantidades que hubieran debido exigir a los usuarios, pudiendo establecerse una "comisión de cobranza".

Respecto a la consideración de la Agencia Vasca del Agua como sujeto activo del canon resulta conveniente realizar algunas precisiones.

Tal y como ha quedado expuesto en este mismo apartado, la Comunidad Autónoma del País Vasco en el ejercicio de sus competencias y autonomía tributaria puede establecer un tributo sobre el agua. Esta potestad tributaria debe ejercerse mediante ley aprobada en el Parlamento Vasco. Una vez establecido el tributo es, en principio la Administración General de la Comunidad Autónoma, quien debe exigir el impuesto (todo ello de acuerdo con el artículo 4.2 de la Ley General Tributaria y 34 del Texto Refundido de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco). Sin embargo, en el supuesto planteado por este proyecto de Ley no es la Administración General quien lo exige sino un ente público de derecho privado creado por esta Administración. Esta posibilidad quedaría justificada:

1º. Por su integración dentro de la Administración. El artículo 7.3 y 4 del Texto Refundido de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco contempla dentro de la Administración los entes públicos de derecho privado. Así mismo, de acuerdo con el artículo 2 del Texto Refundido sobre régimen presupuestario de Euskadi, el presupuesto de los entes públicos de derecho privado se integra dentro de los presupuestos generales de la Comunidad Autónoma.

2º. En cuanto a la potestad para exigir tributos, el artículo 4.3 de la Ley General Tributaria establece que aparte de las entidades mencionadas también pueden exigir tributos, cuando una ley así lo determine, las demás entidades de derecho público. En este sentido, debe entenderse, por un lado, que estas entidades de derecho público, según lo establecido en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas (artículo 2), son Administración Pública y por otro lado, que dentro de esta categoría están incluidos los denominados entes públicos de derecho privado formando parte de los entes instrumentales con personalidad jurídico-pública.

3º. En cuanto a la afectación, el artículo 41 del Texto Refundido mencionado contempla la posibilidad de establecer en la normativa específica del ingreso (tributo) la afectación del mismo a fines distintos que la financiación del conjunto de las obligaciones de la entidad que sea titular del mismo, entendiendo por titular a la Administración General de la Comunidad Autónoma.

Por su parte, las entidades suministradoras del agua en baja tienen encomendada la gestión y recaudación del canon con la posibilidad de cobrar una cantidad (comisión de cobranza) por los costes derivados de esta gestión. Éstas vienen obligadas a cobrar a sus abonados en nombre y por cuenta de la Agencia Vasca del Agua el importe del canon

debiendo incluirlo en la factura. Si, incluido éste, los sujetos pasivos no lo abonan, la suministradora debe comunicar a la Agencia el impago. Ésta lo exigirá directamente a los usuarios.

Se pretende en este supuesto, por tanto, la aplicación del apartado 4 del artículo 40 del Decreto Legislativo 171997, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco, relativo a la efectividad de los derechos de dicha Hacienda. En este apartado se contempla la posibilidad de suscribir convenios con entidades públicas o privadas para el desempeño de la gestión recaudatoria. Si bien se ha optado por sustituir el acuerdo convencional por la regulación legal y reglamentaria de los derechos y obligaciones que corresponden a ambas partes (Agencia y entidades suministradoras).

Dos cuestiones merecen resaltarse en este apartado:

Por un lado, deberá tenerse en cuenta en el futuro reglamento dictado en desarrollo de la Ley, la diferente naturaleza pública o privada de las entidades gestoras dado que únicamente los entes públicos (artículo 40.4 del Texto Refundido antes mencionado) podrán desempeñar competencias que la normativa vigente señale como propias de la Administración tributaria (liquidación, inspección y sanciones). Igualmente las liquidaciones del canon y sus correspondientes notificaciones deberán cumplir los requisitos que la normativa tributaria establece para su validez.

Por otro, se establece la responsabilidad solidaria de los entes suministradores en el caso de que éstos no cumplan con su obligación de incluir el canon dentro de la factura. Esta solidaridad es contemplada por la ley como una sanción por incumplimiento de la obligación que le corresponde,

como entidad gestora y recaudadora, de inclusión del impuesto dentro de la factura, y así se deriva del articulado referente a las infracciones y sanciones al calificar esta omisión como infracción grave o muy grave (dependiendo de la cuantía) y sancionándolo con una multa además del pago de la deuda.

No obstante, el responsable solidario cumple con la obligación tributaria principal (pago de la cuota tributaria) en defecto del deudor o deudores principales (debe, por tanto, exigirse a éste previamente el pago) a través de un procedimiento específico regulado en la normativa tributaria, cuyo eje principal es el acto de declaración de responsabilidad en el que se concede audiencia al interesado.

Esta circunstancia implica que exista, previa a la fijación de la responsabilidad solidaria, una deuda y un deudor principal.

Sin embargo, si la liquidación, requisito ineludible para ambos supuestos, debe efectuarla la propia entidad suministradora y ésta no la realiza, difícilmente el usuario puede conocer la deuda a pagar y su propia condición de deudor. Así, eliminando “de facto” al sujeto pasivo-contribuyente, un supuesto de responsabilidad solidaria se transforma en un supuesto de sustitución del contribuyente sin posibilidad de repercusión. Y ello porque, tal y como se deriva del texto, la entidad suministradora pagará, independientemente de que el sujeto pasivo-contribuyente haya pagado o no.

Por ello, parece adecuada una regulación más detallada de estas relaciones jurídico-tributarias que permitan una correcta aplicación del tributo.

La *base imponible* está constituida por el volumen de agua consumido o, si se desconoce, estimado, expresado en metros cúbicos, pudiendo determinarse por los sistemas de estimación directa,

objetiva o indirecta.

Respecto al *tipo de gravamen*, se fija por metro cúbico, independientemente del uso (doméstico, industrial o agrícola). Sorprende, sin embargo, esta uniformidad en el tipo impositivo, si se tiene en cuenta que el propio proyecto de Ley establece dentro de los principios ordenadores del régimen económico financiero que “*el coste del agua estará directamente relacionado con las cantidades de agua utilizadas y con la degradación del medio producida por su uso y será progresivo en función de la cantidad consumida*”. Parece deducirse de este artículo que se pretende diferenciar el coste del agua dependiendo no solo de la cantidad de agua sino también de la carga contaminante que produce su uso. Sin embargo, este principio no se ha tenido en cuenta a la hora de establecer el tipo impositivo dado que, por un lado, no se regulan diferentes tipos según usos y por otro, puesto que el hecho imponible tiene dos elementos cuantificables: el consumo real o potencial del agua y la “afección” (entendida como contaminación, según lo expuesto en párrafos anteriores) que este consumo produce, parece más adecuado establecer dos tipos de gravamen: uno general, correspondiente al uso y otro específico, correspondiente a la “afección” (contaminación).

La *gestión del tributo* corresponde a la Agencia Vasca del Agua, realizándose la *facturación y el cobro* a través de las entidades suministradoras que están obligadas a cobrar a los abonados el canon del agua incluyéndolo en la factura y a declarar y liquidar semestralmente el canon. Las cantidades que, incluidas en el correspondiente documento en concepto de canon, no se hubieran satisfecho por los usuarios, tienen que ser comunicadas a la Agencia, siendo directamente exigibles a los usuarios por ésta.

Sin embargo, como ya se ha indicado en párrafos anteriores, para el supuesto de que las citadas



cantidades no se hubieran incluido en la factura, se establece la responsabilidad solidaria de las suministradoras.

#### IV. EL NUEVO CANON DEL AGUA. ¿DOBLE IMPOSICIÓN?

Una vez analizadas en el capítulo anterior los aspectos relativos a la competencia y autonomía financiera de la Comunidad Autónoma del País Vasco para la creación de un canon del agua, no hay que olvidar otra cuestión: la coexistencia de distintas Instituciones (Administración estatal, autonómica, foral, local (Ayuntamientos y Consorcios) que implica, por un lado, una diversidad de competencias que deben coordinarse, y por otro, la creación de distintas figuras tributarias para el adecuado ejercicio y financiación de las mismas, circunstancia que puede originar una plurimposición interna.

Ante esta situación, hay que examinar el posible encaje del canon del agua dentro de la actual estructura impositiva del agua en nuestra Comunidad.

El suministro de agua es una competencia municipal. Así, la Ley de Bases de Régimen Local en su artículo 25 enumera las competencias de los municipios figurando, entre otras, la protección del medio ambiente, el alcantarillado y el tratamiento de aguas residuales. Igualmente el artículo 26, al establecer los servicios que obligatoriamente deben prestar las entidades locales, menciona el abastecimiento de agua potable y los citados de alcantarillado y tratamiento de aguas.

La financiación de estos servicios obligatorios supone la creación de diversos tributos, contemplados tanto en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales como en las leyes que regulan las Haciendas Locales de cada uno de los Territorios Históricos de

nuestra Comunidad, previéndose en todas ellas el establecimiento de tasas por los servicios de alcantarillado, tratamiento y depuración de aguas residuales y distribución de agua, cuando tales servicios o suministros sean prestados por entidades locales.

Asimismo, la Ley de Aguas estatal regula los cánones de utilización de los bienes de dominio público hidráulico, de vertidos, de regulación y la denominada tarifa de utilización del agua.

Ante esta posible pluralidad de tributos hay que tener en cuenta las siguientes cuestiones.

La Constitución en su artículo 157, al establecer el sistema de recursos al que pueden acceder las Comunidades Autónomas, entre las cuales cita en la letra b) de su párrafo 1 «*sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales*», determina que mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de esas competencias financieras. Fruto de esta habilitación, la LOFCA en su artículo 6 condiciona el ejercicio de los tributos propios a dos límites ineludibles: los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas en el ejercicio de la competencia que, en materia tributaria, deriva del juego de los artículos 133.2 y 157.1 CE, no podrán, ni recaer sobre «hechos impositivos gravados por el Estado» (apartado 2) ni «sobre materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales» (apartado 3). Se debe, por tanto, precisar el contenido y alcance de los conceptos «hecho imponible» y «materia reservada».

Para llevar a cabo esta tarea hay que acudir a la Jurisprudencia Constitucional. Así la sentencia 37/1987, de 26 de marzo, distingue entre el concepto de «hecho imponible» al que alude el artículo 6.2 de la LOFCA y el de «materia imponible» que considera sinónimo del término materia reservada al que se refiere el artículo 6.3 de esa misma Ley.

Siguiendo esta línea argumental, entendiendo el concepto de materia reservada como materia imponible, la STC 289/2000, de 30 de Noviembre, señala que:

1º. Este concepto no es sinónimo de materia competencial, pero tiene un contenido más amplio que el correspondiente al concepto de hecho imponible...por «materia reservada» debe entenderse sólo aquellas materias que configuran el objeto de los tributos locales por haberlo establecido así la «legislación de régimen local» que en materia financiera no es otra que la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales (vigente en el momento de dictarse la sentencia). Así, la identificación entre «materias reservadas» a las entidades locales y «materias imponibles» resulta patente en la Exposición de Motivos de la Ley reguladora de las Haciendas Locales al identificar como uno de sus retos el «modernizar y racionalizar el aprovechamiento de la materia imponible reservada a la tributación local» y, sobre todo, en los apartados 1 y 6 de la disposición adicional quinta que habilitan, respectivamente, a las Comunidades Autónomas a establecer y exigir un impuesto sobre «la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica» y sobre «la materia imponible gravada por el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios».

2º. Pero, al mismo tiempo, el alcance del concepto de materia imponible, es más amplio que el de hecho imponible al que se refiere el apartado 2 del artículo 6 de la LOFCA. Así, «el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria» (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 14 y 186/1993, de 7 de junio [RTC 1993\186], F. 4), es decir, es el acto o presupuesto previsto por la Ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el na-

cimiento de una obligación tributaria. Por el contrario, «por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico». De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes. En suma, al «hecho imponible» –creación normativa– le preexiste como realidad fáctica la materia imponible u objeto del tributo, que es la manifestación de riqueza efectivamente gravada, esto es, el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto.

3º. Según lo que antecede, el artículo 6 de la LOFCA contiene dos límites al poder tributario propio de las Comunidades Autónomas: los hechos imponibles gravados por el Estado (apartado 2) y las materias imponibles reservadas a las Corporaciones Locales (apartado 3). El primero «no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado» [STC 186/1993, F. 4 c)], sino que «lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponibles, estrictamente» [STC 37/1987, F. 14; y en términos similares STC 186/1993, F. 4 c)]. Es decir, la prohibición de doble imposición en él contenida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base. Por el contrario, el segundo límite reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible. En este segundo

supuesto, que es el aquí enjuiciado, resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico”.

Fijados jurisprudencialmente los conceptos de “hecho imponible” y “materia tributaria” debemos dilucidar si el canon proyectado grava hechos imponibles ya contemplados en la legislación estatal o materia imponible reservada a las Corporaciones Locales.

En cuanto a la primera cuestión, quizás sea el canon de control de vertidos regulado en la Ley de Aguas estatal, el tributo con cuyo hecho imponible podría entrar en conflicto el nuevo impuesto sobre el agua, por su relación con actividades contaminantes. Sin embargo, el hecho imponible del denominado “canon de vertidos” estatal está constituido por la realización, previa autorización, de vertidos al dominio público hidráulico, en tanto que, el hecho imponible del canon del agua proyectado es el consumo de agua potencialmente contaminante. El primero tiene naturaleza de tasa y se configura como contraprestación a la utilización privativa del dominio público, mientras el segundo se crea como un impuesto que grava el consumo que puede generar contaminación del agua.

Respecto al segundo aspecto, como hemos reiterado, la finalidad del nuevo impuesto de naturaleza ecológica es, de acuerdo con la exposición de motivos del proyecto de Ley, un instrumento, entre otros, para la realización de una política integral de protección del medio acuático, mediante la contribución a un uso sostenible de los servicios públicos del agua y a la recuperación de los costes incurridos. En definitiva, lo que grava el tributo es la contaminación producida por el consumo del agua como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio acuático (manifestación

concreta del principio de «quien contamina paga»). Esta actividad contaminante, por tanto, constituiría la denominada materia tributaria.

El tributo tiene como finalidad estimular el consumo responsable de un bien tan escaso como el agua considerando la capacidad de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve (es decir, de la capacidad para afectar como modalidad del principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 CE). En consecuencia la imposición recae sobre todas aquellos usuarios, cualquiera que fuese su actividad (doméstica, industrial o agrícola), que de alguna manera pudiesen atentar contra ese medio acuático, buscando un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad.

Sin embargo, la fuente de riqueza gravada por las tasas municipales es el consumo de agua en sí mismo considerado. Son, por su propia naturaleza de tasas, contraprestaciones por la prestación de servicios públicos (alcantarillado, tratamiento y depuración de aguas así como la distribución de agua) ajenos a la finalidad de un tributo ecológico, con una clara finalidad recaudatoria, ajenos a la manifestación de una capacidad económica por parte del contribuyente (con las matizaciones realizadas en este mismo artículo sobre la extrafiscalidad del impuesto como excepción al principio de capacidad económica que debe presidir la creación del mismo) ajenos, en definitiva, a la actividad contaminante que constituye la materia tributaria del canon del agua.

A la vista de lo expuesto hay que concluir que, el impuesto proyectado respeta el contenido del artículo 6 apartados 2 y 3 de la LOFCA, al gravar un hecho imponible y una materia tributaria diferente.

## V. CONCLUSIONES

1º. El agua es un bien escaso que exige el diseño de una nueva política hidráulica que permita gestionar los recursos hídricos de acuerdo con los principios de racionalidad económica y social fomentando el ahorro en el consumo y controlando los vertidos contaminantes.

Sin embargo la consecución de estos objetivos presenta dificultades por la inexistencia de un precio único del agua originada por la variedad de Administraciones competentes, aprovechamientos, usuarios, etc... produciendo una gestión complicada que provoca desequilibrios entre localidades. Estas circunstancias justifican la adopción de un sistema tarifario progresivo y diferenciado, según la cantidad de agua consumida y el uso final de la misma cambiando la actual tarifa fija e independiente del consumo realizado.

2º. Por otro lado y siguiendo con el objetivo de racionalizar el uso del agua, se considera conveniente la utilización del derecho tributario con fines ecológicos basándose en el principio "quien contamina paga". Estos tributos tienen tres características fundamentales:

- Se trata de tributos, en su mayoría afectados a la protección y defensa de la calidad de las aguas como parte del medio ambiente.
- La gestión y recaudación de los mismos se encomienda a órganos ajenos a la Administración tributaria creando, en la mayoría de los casos, entidades de derecho público que realizan una gestión integradora del sistema hidrológico.
- Junto a la finalidad recaudadora se aprecia una finalidad de signo ecológico.

En aplicación de estos criterios, algunas Comunidades Autónomas, dentro del ámbito competencial establecido por la Constitución, La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y sus respectivos Estatutos, han creado diversos cánones de saneamiento.

Dentro de este apartado debe destacarse la creación, en la Comunidad Autónoma de Cataluña, de un impuesto de naturaleza ecológica sobre el uso del agua o la carga contaminante vertida, denominado canon del agua.

3º. La recientemente aprobada Ley de Aguas de la Comunidad Autónoma del País Vasco, contempla, entre otras novedades, la creación de un impuesto sobre el agua. La creación de este tributo debe plantearse en relación con dos principios: el de competencia y el de autonomía financiera, en su vertiente tributaria, ambos reconocidos por la Constitución. Del análisis de los artículos 149.1 de la Constitución, artículo 10 del Estatuto de Autonomía del País Vasco y Decreto de transferencias se concluye que la Comunidad Autónoma tiene competencias en materia de aguas y obras hidráulicas en relación con las cuencas intracomunitarias (Sentencia del Tribunal Constitucional 227/1988, de 29 de noviembre).

En cuanto a la autonomía tributaria ésta es reconocida por la Constitución (artículos 156.1 y 157) el Estatuto de Autonomía (artículos 40 y 42) y Texto Refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco (artículo 34) siempre en relación con el ejercicio de sus competencias y dentro de los límites siguientes:

- Principios de coordinación y solidaridad contemplados en el artículo 156 de la Constitución. Estos principios tratan de evitar, en definitiva, que el establecimiento y exigencia de

los tributos lleve aparejada una duplicidad de cargas, una doble imposición. En este sentido, el impuesto sobre el agua aprobado, no grava hechos imponible estatales.

- La Comunidad no puede en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios. El nuevo canon grava el consumo contaminante de agua realizado en el territorio de la Comunidad Autónoma.

- Debe respetarse el Concierto Económico no estableciendo impuestos ya previstos en el mismo. El futuro canon del agua es un tributo con fines ecológicos sin precedentes tanto en la normativa autónoma como en el citado Concierto, no figurando como un tributo concertado.

- Así mismo, el nuevo tributo debe respetar el sistema fiscal estatal, manteniéndose alejado de los hechos imponible configurados por el Estado al efecto de evitar una doble imposición. En este sentido, el Estado únicamente ha regulado mediante Real Decreto Legislativo 1/2001 (Ley de Aguas) el régimen económico financiero de la utilización del dominio público estableciendo el canon de utilización de los bienes de dominio público hidráulico, el canon de vertidos, el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua, cuyos hechos imponible, como ya se ha mencionado en párrafos anteriores, no coinciden con el canon del agua.

- Los tributos de la Comunidad Autónoma tendrán la naturaleza de fiscales y quedarán re-

flejados en sus correspondientes Presupuestos. Extremo que debe matizarse según lo dispuesto en este mismo artículo (páginas 6 a 10), debiendo concluir que el canon sobre el agua no vulneraría el artículo 34 citado, dado que este tipo de exacción es, en cualquier caso, una prestación patrimonial de carácter público no constituyendo una categoría ajena a la tradicional figura tributaria del impuesto.

- Debe respetarse el principio de legalidad establecido en los artículos 31.3 de la Constitución y 34.3 del Texto Refundido antes citado. La actual regulación mediante la Ley 1/2006, ya mencionada, confirma el cumplimiento del principio de legalidad.

4º. En cuanto a la naturaleza de los denominados "tributos ecológicos", pese a su carácter parafiscal matizado por la doctrina, deben definirse como prestaciones patrimoniales de derecho público sujetas al principio de legalidad que deben ser reducidas a alguna de las tres categorías (impuesto, tasa o contribución especial) que prevé el artículo 2 de la Ley General Tributaria ya que no constituyen una cuarta categoría. Siguiendo estas directrices el canon del agua regulado en la Ley de Aguas de la Comunidad Autónoma del País Vasco debe calificarse como impuesto dado que su hecho imponible, el uso real o potencial del agua y la contaminación que su consumo puede producir, no depende para su perfección de ninguna actividad administrativa, siendo exigido, por tanto, sin contraprestación alguna. No obstante, hay que relativizar el principio de capacidad económica, que constituye un elemento esencial de todo impuesto, acudiendo al concepto de extrafiscalidad ya analizado en el apartado II de este artículo.

# R eferencias

## 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 e 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.

**RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERNIDOS DE LA CAPV 2005****I.- ENTORNO ECONÓMICO**

Tras cerrar el año 2004 con la mayor tasa de crecimiento de la economía mundial de los últimos veinte años, a lo largo de 2005 se ha producido una desaceleración en el ritmo económico, en parte como consecuencia de la importante subida del precio del petróleo, superior incluso a la vivida en el ejercicio anterior.

Así, Estados Unidos ha mantenido durante buena parte del año un tono de variación estable, aunque en el tramo final su economía ha acusado la pérdida de fuerza de su principal factor dinamizador en los últimos años, el consumo, lo que se ha reflejado en el débil crecimiento registrado en el cuarto trimestre, el más bajo de los tres últimos años.

Aún así, su crecimiento medio ha sido superior al de buena parte de las economías desarrolladas, lo que le ha permitido seguir actuando como motor de la economía mundial.

Otro de los pilares de la economía mundial ha sido China, que vuelve a crecer a ritmos superiores al 9% y se está situando como una de las seis primeras potencias económicas mundiales.

La Unión Europea, por el contrario, ha dado en 2005 un paso atrás en su proceso de recuperación al limitar su crecimiento interanual a 1,6%, casi dos puntos por debajo del correspondiente a Estados Unidos. A pesar de ello, ha presentado algunos signos positivos, tales como la ligera disminución de la tasa de paro y los precios, y una mejora de los re-

sultados de sus economías en la segunda mitad del año.

En efecto, la primera potencia económica europea, Alemania, no acaba de despertar de su letargo económico, si bien el favorable comportamiento del comercio exterior ha sido determinante para evitar el estancamiento. Así pues, el país parece estar volviendo a su fortaleza exportadora y a su competitividad en los mercados internacionales, si bien al cierre de 2005 se anota un crecimiento de sólo el 0,9%, siete décimas inferior al del ejercicio precedente.

También Francia y el Reino Unido han aflojado su ritmo de crecimiento, a pesar de la mejora vivida en la segunda mitad del año. En un escenario de fortaleza del comercio mundial y de pérdida de valor de la divisa europea respecto al dólar, las exportaciones han colaborado positivamente al desarrollo de estas economías, que han visto reducirse su tasa de paro y han conseguido controlar la tasa de inflación, lógicamente afectada por la subida del petróleo.

La excepción a este comportamiento desacelerado de las principales economías europeas lo ha protagonizado la economía española, que ha conseguido acelerar en tres décimas el incremento obtenido en 2004.

Esta economía sigue basando su desarrollo en una fuerte demanda interna, favorecida por el importante crecimiento del empleo, y sigue lastrada por el resultado negativo del comercio exterior, que resta del orden de dos puntos al crecimiento del PIB.

<sup>\*</sup> Jefe del Servicio de Gestión de Ingresos y Análisis Recaudatorio. Dpto. de Hacienda y Administración Pública. Eusko Jaurlaritza - Gobierno Vasco

La construcción y los servicios son los artífices del impulso económico registrado, mientras que las actividades industriales apenas consiguen ligeros avances.

En este contexto de atonía de la actividad de las economías circundantes, la **economía vasca** ha continuado en 2005 su senda de crecimiento sostenido, presentando una trayectoria paulatinamente ascendente, de aceleración a medida que transcurre el ejercicio.

Si bien el sector de la construcción continúa siendo el de mayor crecimiento, y a pesar de su larga etapa expansiva no muestra síntomas de agotamiento, la economía vasca ha seguido en este último ejercicio un modelo de crecimiento razonablemente equilibrado.

En efecto, el sector industrial, sustentado por la notable dinámica de los bienes de equipo, ha ido acelerando su ritmo de expansión a medida que avanzaba el año, hasta afianzarse en los parámetros que registraba en el pasado 2004. En definitiva, la industria sigue manteniendo su peso relativo en la estructura económica de la Comunidad Autónoma de Euskadi.

En cuanto a los servicios, su evolución sigue marcada por la estabilidad del sector, tal y como ha sucedido en líneas generales en los últimos cinco años.

También desde el lado de la demanda se ha registrado una evolución equilibrada de sus principales componentes. El que se ha mostrado más activo ha sido el de la inversión productiva, con notables incrementos tanto en construcción como en bienes de equipo.

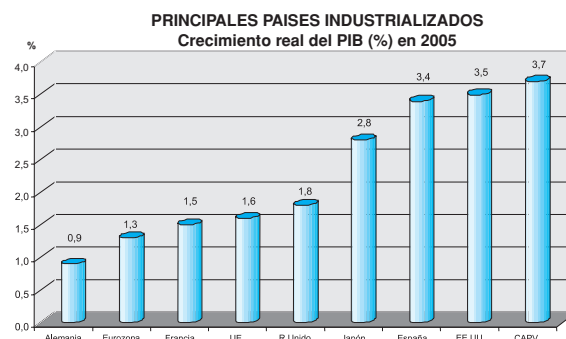
Mantiene su tasa expansiva el consumo privado,

gracias a los buenos resultados del mercado de trabajo, así como al escenario de bajos tipos de interés.

Ha vuelto a ser ligeramente negativa la aportación del sector exterior, si bien se trata de la menor merma al crecimiento de los últimos ejercicios. El moderado aumento de las exportaciones, inferior al de las importaciones, se ha visto incidido por el débil comportamiento de los principales clientes de las empresas vascas, Francia y Alemania, así como por la subida de la factura del petróleo.

Evidentemente, este avance económico se ha visto reflejado en la marcha del mercado de trabajo, que con casi 22.000 nuevos empleos netos creados en 2005, se halla cada vez más próximo a lo que se conoce como una situación de paro técnico o, si se prefiere, de pleno empleo, con un notable diferencial respecto al entorno europeo.

Así pues, a la espera de los datos definitivos, se estima que el PIB vasco ha crecido el **3,7%**, casi triple del incremento medio previsto para la zona euro. Este incremento, el mayor registrado en los últimos cinco ejercicios, junto con un deflactor próximo al 4,0%, arroja un crecimiento nominal del **7,8%** para el año 2005, tasa ligeramente superior a la estimación que se tuvo en cuenta a la hora de elaborar el presupuesto de ese año.



## II.- NOVEDADES NORMATIVAS EN 2005

Una vez expuesta a grandes rasgos la situación actual de la economía vasca, conviene recordar los **cambios normativos** entrados en vigor durante el recién cerrado ejercicio, o al menos los cambios más significativos por su incidencia en la recaudación tributaria de las Diputaciones Forales.

Siguiendo la práctica habitual en el ámbito tributario vasco, se han hecho algunas actualizaciones. Así, en cuanto al **IRPF**, se han deflactado las tablas de retenciones en consonancia con la deflactación de la tarifa del impuesto.

Asimismo, se han actualizado variables tales como las deducciones y los coeficientes de actualización aplicables a las transmisiones realizadas en el ejercicio de 2005, con el fin de calcular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales sujetas al IRPF.

Además, se fijan los signos, índices y módulos para el régimen de estimación objetiva del IRPF.

Por otra parte, a partir del 1 de enero de 2005, se han aplicado las siguientes modificaciones normativas ya aprobadas en el ejercicio anterior, en adaptación de la Directiva Comunitaria correspondiente:

- Tienen la consideración de pago a cuenta en el **IRPF**, las retenciones practicadas a los rendimientos del ahorro en los estados miembros que no se acojan transitoriamente al mecanismo de intercambio de información.
- En cuanto al **Impuesto sobre la Renta de no Residentes**, se establece un gravamen del 10%, para los cánones satisfechos entre sociedades asociadas en diferentes Estados miembros.

En el **Impuesto sobre el Patrimonio**, se incrementa la cuantía del mínimo exento y se actualizan en un 2% los tipos de la escala.

También se han actualizado los coeficientes que recogen la depreciación monetaria de aplicación a los activos inmobiliarios en el **Impuesto sobre Sociedades**.

En cuanto al **IVA** se refiere, se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado para 2005.

Por otra parte, el 1 de abril entró en vigor el R.D. 87/2005, que supone, en relación al **IVA** de las Operaciones Asimiladas a la Importación, un traslado de su recaudación desde el IVA-Importaciones al IVA-Operaciones Interiores.

Las instituciones vascas han pasado así a gestionar directamente el IVA de estas operaciones, en cuya recaudación participaban anteriormente por la vía de ajuste con el Estado.

En cuanto a los **II.EE. de Fabricación**, que en los últimos años no han sido objeto de ningún cambio normativo con significación recaudatoria, para el ejercicio de 2005 se actualizan al 2% los tipos impositivos correspondientes al **I. s/Alcohol** y las **Bebidas Derivadas, I. s/Productos Intermedios e I. s/Cerveza**, así como el tipo específico del **I. s/Labores del Tabaco**.

Además, con efectos desde el 17 de septiembre, dentro del paquete de medidas urgentes aprobado para financiar la sanidad, se ha producido la elevación en un 10% de todos los tipos de los impuestos que gravan el consumo de bebidas alcohólicas (Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios y Cerveza), y una subida media del 6,7% del **I. s/Labores del Tabaco**.



Esta subida de la fiscalidad desde el ejecutivo estatal se considera coherente con la finalidad perseguida, ya que incide sobre productos cuyo consumo puede ser nocivo para la salud y, por tanto, generadores de gasto sanitario.

Lógicamente, la entrada en vigor de este incremento en la fiscalidad de los impuestos especiales que gravan los productos citados, ha tenido también un incremento recaudatorio inducido en el IVA, impuesto ligado al consumo.

Finalmente, a principios de 2005 las Diputaciones Forales aprueban su respectiva norma foral para la regulación del Tributo sobre el **Juego**, que si bien no supone ningún cambio en los tipos y cuotas vigentes, da respuesta a la necesidad de regular esta materia por parte de las instituciones forales que, hasta la fecha, sólo habían abordado aspectos puntuales de la misma.

### III.- RECAUDACIÓN A 31 DE DICIEMBRE DE 2005

Al cierre del ejercicio de 2005 la recaudación consolidada por **gestión propia** de las Diputaciones Forales se incrementa en un **15,8%** respecto al ejercicio anterior, tasa que se minorra en dos puntos porcentuales con la incorporación de los ingresos provenientes de los Ajustes por IVA y por Impuestos Especiales de Fabricación, casi duplicando el incremento estimado para el PIB nominal vasco en el mismo año.

CAPV 2005	
Recaudación (euros)	11.265.455.753
Incremento interanual	13,7%
Ejecución presupuestaria	109,1%

Entre los tributos más significativos destaca el comportamiento del Impuesto s/Sociedades, que aumenta su recaudación en un excelente 26,4%, casi tres puntos por encima de la tasa registrada en el IVA, mientras que en el IRPF la recaudación se incrementa interanualmente en un más que aceptable 11,5%.

Así pues, esos son los impuestos que más aportan a las arcas forales, y entre los tres generan casi el 80% de la recaudación total contabilizada por las Diputaciones Forales al 31 de diciembre de 2005.

La tasa interanual de la recaudación evoluciona de modo bastante similar en Alava y Gipuzkoa, muy por debajo del excelente resultado de Bizkaia, que aventaja al resto en los tres grandes impuestos: IRPF, I. Sociedades e IVA, particularmente en este último.

DISTRIBUCION TERRITORIAL	Alava	Bizkaia	Gipuzkoa
Recaudación relativa	16,3%	51,6%	32,1%
Incremento interanual	10,5%	16,5%	11,0%
Ejecución presupuestaria	106,2%	112,0%	106,2%

### IV.- IRPF

Las Diputaciones Forales han contabilizado durante el ejercicio de 2005 por este impuesto 3.403.716 m€. Esto supone:

- Un notable incremento interanual del 11,5%, incidido por la firme evolución de las retenciones de trabajo y la mejora de la cuota diferencial neta.
- Se supera en más de cuatro puntos su techo presupuestario (104,3%).

- El 67,1% y el 30,2% de los I. Directos y de la recaudación total, respectivamente.

A partir del ecuador del ejercicio el aumento recaudatorio de las retenciones por Rendimientos del Trabajo se ha mantenido por encima del 8%, lo que se ha visto complementado por la evolución positiva del resto de los componentes del impuesto, lo que arroja para el conjunto del mismo un notable resultado, el mejor de los últimos diez años.

Año	Recaudación (miles de euros)	Incremento Interanual
2003	3.018.066	5,1%
2004	2.872.670	1,1%
2005	3.403.716	11,5%

Incremento medio 1982/05: 9,5%

Por retenciones sobre **Rendimientos del Trabajo y Actividades profesionales** se han recaudado 3.455.143 m€, una vez contabilizadas las autoliquidaciones de cuatro trimestres de pequeñas empresas y de doce meses de grandes empresas.

Este componente del IRPF, que recoge las retenciones practicadas sobre todas las contraprestaciones derivadas del trabajo personal, continúa siendo el apartado de mayor cuantía dentro del panel de tributos, ya que él solo representa el 34,2% de la recaudación por tributos concertados en gestión propia.

Las tres Diputaciones Forales han visto como evoluciona favorablemente la recaudación de las retenciones sobre los Rendimientos de Trabajo, cuya tasa interanual consolidada cierra el año con un 8,2%, que en el caso de Alava es 1,7 puntos inferior, re-

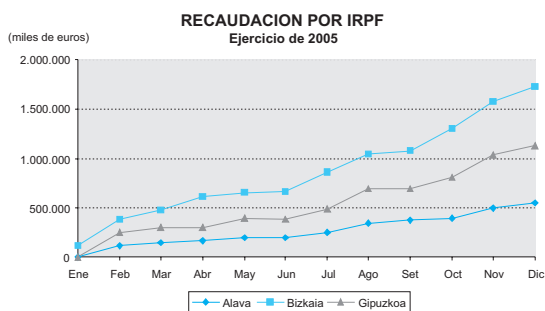
flejo del menor incremento de afiliaciones a la Seguridad Social en el territorio alavés y, en consecuencia, el más moderado avance de la masa salarial sujeta a retenciones.

Esto no es sino un reflejo del vigoroso ritmo de crecimiento de empleo que ha mantenido la economía vasca a lo largo de 2005, hasta llegar a una reducción del paro a un mínimo histórico y alcanzar una cifra récord de ocupación. Si a esto se añade el incremento medio de los salarios en el mercado laboral vasco, el resultado es de un más que aceptable incremento recaudatorio a pesar de la aplicación de la nueva tabla de retenciones, aprobada por las Diputaciones Forales a finales de 2004 que, con vigencia desde el 1 de enero de 2005, suponía una adecuación de la tabla anterior a la deflación del 2% aprobado para la tarifa del impuesto.

Así pues, se cierra el año con una buena tasa de crecimiento, incidida por la satisfactoria evolución de factores tales como:

- El crecimiento real del PIB y la tasa de inflación han arrojado un PIB nominal con un crecimiento próximo al 8%.
- En 2005 han continuado incrementándose las afiliaciones a la Seguridad Social, registrándose un repunte del nivel de ocupación en la segunda mitad del ejercicio, favorecido por el continuo proceso de regularización de los inmigrantes.
- La masa salarial bruta sujeta a retención ha presentado un claro perfil ascendente, con una expansión por encima del 6% en términos nominales, como consecuencia del aumento del número de empleados y del incremento de los sueldos y salarios.

El resultado es que, después de ejecutar el 102,3% de la cifra presupuestada para el ejercicio, se han recaudado 262.263 m€ más que en el año anterior, esto es, un incremento interanual del 8,2%, lo que supone una mejora respecto al incremento medio registrado en los cuatro años anteriores, el 7,0%, tasa que es aún más elevada si se extiende al período 1983/2004.



La recaudación obtenida por las retenciones sobre los **Rendimientos del Capital Mobiliario**, que recoge las autoliquidaciones de cuatro trimestres de pequeñas empresas, además de las mensuales (diciemb-04/noviemb-05) de grandes empresas, se incrementa interanualmente en un 17,3%, rompiendo así la trayectoria descendente seguida por este apartado en los últimos años.

En los tres Territorios Históricos la recaudación de este apartado ha evolucionado positivamente en 2005, si bien con grandes diferencias, que van desde el 1,9% de Alava, que hasta el mes de noviembre se ha estado anotando números rojos, al 34,7% de Gipuzkoa, que ha ingresado operaciones muy concretas atípicamente elevadas.

Son ya varios los años en los que no ha cesado de bajar la recaudación de este apartado, descenso que en los últimos ejercicios se ha visto favorecido por la aprobación de algunos cambios en la actual normativa foral del IRPF.

Desde su implantación en 1998, las retenciones sobre los **Rendimientos del Capital Inmobiliario**, que se aplican a los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, están incrementando ininterrumpidamente su recaudación. La retención a practicar es el resultado de aplicar el porcentaje del 15% sobre todos los conceptos que se satisfagan al arrendador, excluido el IVA.

Al cierre de 2005, después de una evolución positiva en los tres Territorios Históricos, si bien con algunas diferencias entre ellos, se han recaudado 60.423 m€, que se contabilizan a mitades entre el IRPF y el I. Sociedades, y que representan un incremento del 5,5% respecto al año anterior, en un apartado cuyo tipo de retención no ha variado desde mediados de 2000.

Un año después, en 1999, entraban en vigor las retenciones sobre las **Ganancias Patrimoniales**, con el fin de gravar las ganancias generadas en la transmisión de acciones o participaciones de las Instituciones de Inversión Colectiva, y así buscar una mayor neutralidad fiscal entre los diferentes tipos de ahorro.

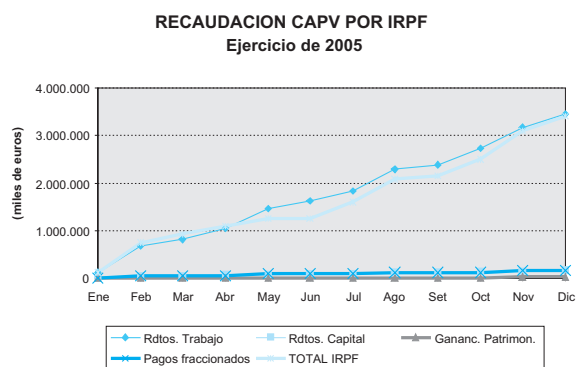
En los cuatro años anteriores ha decrecido ininterrumpidamente la recaudación de este apartado, incidido por la pérdida de atractivo de la renta variable y la moderación de los resultados que arrojan los fondos de inversión, además de por la entrada en vigor en 2003 de cambios normativos que reincluyen en el retroceso recaudatorio.

Pues bien, a partir del mes de agosto en el que Bizkaia contabiliza un tercio de su partida presupuestaria, se registra un cambio en la senda descendente de este apartado, hasta llegar al 31 de diciembre de 2005 con un excelente incremento recaudatorio en los tres Territorios Históricos, lo que arroja un resultado consolidado de 31.190 €, im-

porte que sólo se superó atípicamente en el ejercicio de 2000 y que supone una tasa interanual del 53,5%.

En el apartado de **Pagos fraccionados por actividades empresariales y profesionales** se recoge la recaudación procedente de los ingresos a cuenta del IRPF que deben efectuar los contribuyentes que ejercen actividades económicas, por cualquiera de los regímenes de cálculo de la normativa foral del IRPF, ya sea en estimación directa o en estimación objetiva.

En cuanto a 2005, después de contabilizar los ingresos provenientes de las autoliquidaciones del tercer trimestre correspondientes a Empresarios y Profesionales, aún cuando la recaudación se incrementa en los tres Territorios Históricos, con el mejor resultado para Alava, lo hace muy moderadamente, por lo que arroja una tasa consolidada del 2,5%, lo que no deja de ser un importante repunte respecto al 1,6% del ejercicio precedente.



A lo largo de la segunda mitad del ejercicio la **Cuota diferencial neta** ha evolucionado positivamente, tendencia que se ha intensificado con los datos de noviembre, una vez contabilizado el 40% aplazado de la Renta-04, relativo a las declaraciones positivas de aquellos contribuyentes que se acogieron a esta modalidad de ingreso, cuyo plazo finalizó el 10 de noviembre.

En efecto, en los tres Territorios Históricos se ha ingresado más y se ha devuelto menos que en el ejercicio precedente, con la excepción de Gipuzkoa, cuyas devoluciones sí han aumentado, pero que aún así consigue el mejor resultado en este apartado gracias al fuerte incremento de la recaudación íntegra.

En consecuencia, al cierre del ejercicio la recaudación consolidada para el conjunto de la CAPV por la Cuota diferencial neta refleja un notable incremento del 12,9%.

Esta vez ha sido Gipuzkoa la más madrugadora en iniciar la campaña de la renta, el 25 de abril, mientras que Alava y Bizkaia lo han hecho el 3 de mayo.

Así pues, a lo largo de dos meses algo más de un millón de contribuyentes vascos han presentado sus declaraciones de renta, por cualquiera de las modalidades existentes: papel, disquete, mecanizada, propuesta de autoliquidación, telemática realizada por asesores o por internet.

Aparte de las modificaciones de carácter técnico tendentes a lograr claridad y simplificar la comprensión del impuesto, la declaración de este año no ha presentado novedades sustanciales. Entre ellas destacan:

- Mejora de las deducciones por donativos a entidades de utilidad pública, que pasan del 20% al 30%.
- Ampliación de la exención para las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos, así como a las becas para la investigación.
- En la determinación de las circunstancias per-

sonales y familiares a tener en cuenta para la aplicación de las deducciones, se suprime la regla del cálculo proporcional al número de días, para atender exclusivamente a la situación existente a la fecha de devengo del impuesto.

Son pues novedades poco significativas, al contrario de lo ocurrido en la campaña anterior, en la que se aplicaron sustanciales modificaciones relativas al incremento de las bonificaciones, actualización de deducciones, supresión del peaje fiscal en la transmisión y reinversión de fondos de inversión.

Por otra parte, casi uno de cada cuatro contribuyentes ha recibido la declaración elaborada por su propia Diputación Foral, a modo de propuesta o borrador, lo que supone duplicar el número de declaraciones tramitadas con esta modalidad en la campaña anterior.

El resultado final de la campaña de la Renta-04 ha sido un importe negativo claramente inferior al saldo neto de la campaña anterior, como consecuencia de que las devoluciones apenas varían, mientras que los ingresos de los contribuyentes superan en torno a un 19% a los recibidos en 2004.

## V.- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las Diputaciones Forales han formalizado por el I. Sociedades al cierre del ejercicio una recaudación de 1.440.377 m€, lo que supone 300.868 m€ más que en el año anterior, esto es, un incremento interanual del 26,4%, una de las tasas más elevadas dentro del panel de tributos concertados.

Lógicamente, la evolución de este impuesto está condicionada por el favorable comportamiento del más importante de sus componentes, la Cuota diferencial neta, que evoluciona muy positivamente en los tres Territorios Históricos.

Pero, además, al igual que sucede en el IRPF, la recaudación total del I. Sociedades se ve también impulsada por la evolución favorable del resto de sus componentes, lo que convierte a este impuesto en uno de los protagonistas de ejercicio tributario de 2005, que recupera una tasa de crecimiento que parecía ya olvidada.

### I. Sociedades

Año	Recaudación (miles de euros)	Incremento Interanual
2003	1.039.213	0,1%
2004	1.139.509	9,7%
2005	1.440.377	26,4%

Incremento medio 1982/05: 13,3%

De excelente puede considerarse el avance recaudatorio que presenta la **Cuota diferencial neta**, que en los últimos años está viendo incrementarse de modo ininterrumpido su recaudación, en la que se recogen, por un lado, las autoliquidaciones anuales, único pago de las empresas sujetas a la normativa foral del impuesto, esto es:

- Entidades que tributan exclusivamente a las Diputaciones Forales, por alguna de estas circunstancias:
  - Estar domiciliadas en el País Vasco y facturar menos de 6 millones €.
  - Realizar únicamente operaciones en territorio foral, cualquiera que sea su domicilio y cifra de facturación.
- Entidades que tributan conjuntamente a ambas Administraciones, cuando estén domiciliadas en territorio foral, excepto que realicen en territorio común el 75 por 100 o más de sus operaciones totales.

Por otra parte, las sociedades bajo normativa común, de menor incidencia en la recaudación de las Diputaciones Forales a las que cotizan según el volumen de operaciones, sí tienen que realizar pagos a cuenta en abril, octubre y diciembre.

Pues bien, los ingresos contabilizados en la **Cuota diferencial neta** a lo largo de 2005 han superado ampliamente a los del ejercicio precedente:

- Las autoliquidaciones anuales en julio y agosto, para las sociedades bajo normativa foral, cuyo plazo de presentación vence el 25 de julio y cuya recaudación suele suponer más del 70% de los ingresos totales de la Cuota diferencial neta, se han incrementado interanualmente en torno a un 25%.
- Ligeramente superior es el aumento interanual detectado en los pagos a cuenta de los meses de abril, octubre y diciembre, de menor incidencia en la recaudación de las Diputaciones Forales.

Este es el detalle de la recaudación íntegra contabilizada por las Diputaciones Forales a lo largo de 2005, agrupada en los bloques antes citados:

miles de euros

Mayo	
1.º. Pago	67.283
Julio, Agosto	
Autoliquidaciones anuales	990.703
Noviembre	
2.º. Pago	181.037
Diciembre	
3.º. Pago	70.318
Resto meses	56.527
Total recaudación íntegra	1.365.868

Así pues, los ingresos se incrementan varios puntos por encima de cómo lo han hecho las devoluciones, arrojando un aumento interanual recaudatorio en la Cuota diferencial neta del 27,8%, lo que es una muestra de los buenos resultados empresariales del ejercicio de 2004 que, a la vista de los pagos a cuenta, pudieran haberse repetido al cierre de 2005.

La evolución de este apartado, cuya recaudación supone el 88% de la recaudación total del impuesto, presenta algunas particularidades para cada uno de los Territorios Históricos, si bien en todos ellos evoluciona positivamente.

El mejor resultado lo registra Alava, único Territorio Histórico que ha devuelto por este concepto menos que en el ejercicio precedente, apenas la mitad, a lo que hay que añadir una notable expansión de los ingresos, arrojando, en consecuencia, una excelente tasa interanual del 36,0% en su recaudación neta.

Sólo dos puntos por debajo evoluciona la recaudación neta en Bizkaia y es que si bien este Territorio Histórico ha estado devolviendo a lo largo de 2005 más que en el año anterior, hasta llegar al cierre del ejercicio con un incremento del 61,5%, ésto se ha visto con creces compensado por la excelente expansión de los ingresos, que aumentan interanualmente en un 35,4%.

Finalmente, es en Gipuzkoa donde este apartado evoluciona de modo más discreto, si bien con un más que aceptable incremento del 13,4%, al que se llega después de un aumento similar de la recaudación íntegra y unas devoluciones muy superiores a las de 2004.

En definitiva, el total del I. Sociedades se anota un incremento interanual del 26,4%, que supera am-

pliamente el 9,7% del cierre de 2004 y se reaviva de nuevo la fuerte escalada recaudatoria de este impuesto, que en el período 1995/2005 ha visto cuadruplicado su resultado final, registrando tasas superiores al 2% del PIB nominal vasco.

La reactivación económica iniciada en los últimos meses de 2003 ha tenido su continuidad a lo largo de 2004 y 2005, que han sido dos buenos años para el sector empresarial, cuyos representantes más emblemáticos han alcanzado unos excelentes resultados, superando las cotas registradas anteriormente.

A la cabeza de esta favorable evolución se sitúan las grandes empresas, que de nuevo han visto mejorados sus resultados al cierre de 2005 y es que al fuerte aumento de la cifra de negocios, sustentado por el favorable entorno de crecimiento económico, se añaden las plusvalías provenientes de las ventas atípicas de inmovilizados y la menor necesidad de amortizaciones y provisiones.

También las empresas vascas están participando del buen momento económico que atraviesa la economía internacional, sin olvidarse del continuo proceso de inversión al que se ven obligadas para no perder competitividad en el cambiante escenario en el que desarrollan su actividad.

## VI.- IVA

Desde su implantación en 1986, este impuesto apenas ha soportado cambios normativos significativos, salvo algunas mejoras de carácter técnico, que precisan y perfeccionan la aplicación del impuesto, y adaptaciones a las modificaciones de la legislación comunitaria, en algunos casos basadas en sentencia del Tribunal de Justicia europeo.

En efecto, en 1995 entraban en vigor los tipos

actuales, superreducido del 4%, reducido del 7% y general del 16%, en el más importante de los impuestos indirectos, que grava el consumo en las operaciones siguientes:

- las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- las importaciones de bienes.

Esto supone que la trayectoria recaudatoria del IVA viene determinada básicamente por la evolución de la actividad económica, a la que es especialmente sensible este impuesto.

Si se ha visto incidida la distribución de la recaudación de 2005 por la modificación reglamentaria a partir del mes de abril del procedimiento de liquidación de las cuotas correspondientes a las Operaciones Asimiladas a la Importación.

Esto ha provocado un descenso de los ingresos por IVA en Aduanas y un aumento del IVA Operaciones interiores, lo que se ha traducido en una mayor recaudación por gestión propia de las Diputaciones Forales y un menor importe en el Ajuste practicado con la Administración del Estado.

Así las cosas, de nuevo en 2005 el IVA continúa siendo el tributo de mayor aportación económica a las arcas forales. El total recaudado por IVA en este ejercicio asciende a 4.186.342 m€, lo que significa:

- Un incremento interanual del 14,8% para el conjunto del impuesto.
- Un grado de ejecución del Presupuesto del 110,7%.

- El 68,8% y el 37,2% de los Impuestos Indirectos y de la recaudación total por Tributos Concertados, respectivamente.

La evolución interanual de la recaudación total por IVA contabilizada en el ejercicio que acaba de cerrarse, supone una notable mejoría de cuatro décimas respecto al resultado ya bueno obtenido en los dos años anteriores:

IVA		
Año	Recaudación (miles de euros)	Incremento Interanual
2003	3.252.417	10,3%
2004	3.646.033	10,6%
2005	4.186.342	14,8%

Incremento medio 1986/05: 10,6%

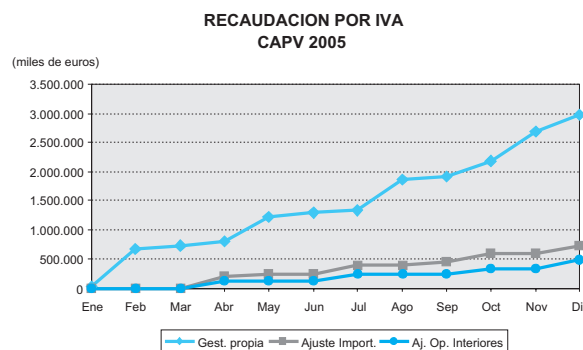
A 31 de diciembre la recaudación por **IVA-Gestión propia** de las Diputaciones Forales, incidiendo por la bonanza de la actividad económica y el traslado de los ingresos provenientes de las Operaciones Asimiladas a la Importación, alcanza los 2.973.596 m€, lo que supone un excelente 23,7% más que en el año anterior, esto es, triplicar el crecimiento en términos nominales seguido por la economía vasca a lo largo del ejercicio de 2005.

Al mes de diciembre, las Diputaciones Forales han contabilizado la recaudación por IVA producto de las autoliquidaciones siguientes:

- Diciembre-04/noviembre-05 de grandes empresas.
- Cuarto trimestre de 2004, primer, segundo y tercer trimestres de 2005 de pequeñas empresas.

Se han producido diferencias evidentes en el ritmo recaudatorio, si bien las tres Diputaciones For-

les han visto incrementarse su recaudación muy por encima de cómo lo ha hecho el PIB nominal vasco.



Tal y como viene sucediendo desde comienzos del ejercicio, es en Bizkaia donde se alcanza la tasa interanual más elevada, gracias a la fuerte expansión de los ingresos, debido no sólo a la bonanza de la actividad económica en general, sino también a la puesta en marcha de importantes proyectos de inversión en el sector energético. Si a esto se añade un ritmo contenido de las devoluciones, que antes del ajuste interno apenas sobrepasan en dos puntos porcentuales a los del ejercicio precedente, el resultado es un excelente incremento recaudatorio del 32,8%.

A un aumento recaudatorio más moderado se llega en Gipuzkoa que, una vez practicado el ajuste antes citado, duplica su ritmo de ingresos y a pesar de que las devoluciones superan ampliamente a las del año anterior, consigue un incremento del 16,4% en su recaudación líquida.

También en Alava se incrementan las devoluciones, el 10,6%, varios puntos por encima de la evolución de los ingresos, cuya moderada expansión se ve también duplicada con la incorporación del ajuste interterritorial por IVA, resultando para la recaudación líquida una tasa interanual del 13,7%.



Así las cosas, el resultado consolidado para la CAPV a 31 de diciembre registra unos ingresos que están aumentando en una tasa del 18,3%, lo que triplica el ritmo expansivo de las devoluciones y lleva a la recaudación neta a un excelente incremento interanual del 23,7%, uno de los mejores resultados contabilizados dentro del panel de tributos concertados.

Por tercer año consecutivo el IVA está actuando como uno de los componentes más dinámicos de los ingresos tributarios, uniéndose así a la expansión general que está experimentando la imposición indirecta, impulsada por la fortaleza de la demanda interna y el aumento de la renta disponible por los continuos cambios a la baja de las tablas de retenciones.

Esto ha provocado una saludable expansión de la recaudación íntegra en los tres últimos ejercicios, mientras que los factores determinantes de las devoluciones han perdido un poco el vigor de años anteriores, con unas exportaciones vascas afectadas por un entorno exterior de débil dinamismo de las demandas externas de las principales economías, una fuerte apreciación del euro y unos desfavorables diferenciales de inflación respecto a las economías europeas.

Así pues, la recaudación neta por el IVA gestionado por las Diputaciones Forales intensifica el vigor ya recuperado en 2003, que parecía haber perdido en los ejercicios inmediatamente anteriores.

En consecuencia, se amplía el diferencial de crecimiento entre la recaudación por este impuesto y el PIB nominal, de tal modo que en los diez últimos ejercicios tributarios cerrados por las Diputaciones Forales, el incremento medio de la recaudación por IVA-Gestión propia supera en 2,9 puntos porcentuales la evolución media de la economía vasca en términos nominales.

De acuerdo con el procedimiento aprobado por la Comisión Mixta de Cupo, durante los meses de abril, julio, octubre y diciembre, se ha practicado con la Administración del Estado el **Ajuste IVA**, con el resultado siguiente:

	Importaciones	Operaciones interiores	TOTAL
Liquidación-04	73.746	408	74.154
Enero/marzo-05	176.085	134.994	311.079
Abril/junio-05	200.835	114.652	315.487
Julio/septiembre-05	153.141	96.584	249.725
Octubre/diciembre-05	124.379	137.922	262.301
TOTAL	728.186	484.560	1.212.746

(miles de euros)

La liquidación del Ajuste-04 arroja un resultado muy superior a la liquidación-03, si bien se trata de cifras de poca entidad recaudatoria.

En cuanto al ajuste del ejercicio de 2005, su importe es consecuencia directa de la evolución de la recaudación estatal contabilizada por los conceptos componentes del Ajuste IVA al mes de noviembre del citado año, en el que el IVA total ha incrementado su recaudación en torno al 11%, muy por debajo de cómo lo han hecho otros grandes tributos como el I. Sociedades y el IRPF.

La recaudación realizada por el IVA-Importaciones, afectada a partir de junio por la deducibilidad de las cuotas por Operaciones Asimiladas en la misma autoliquidación, decrece un 21,2%. No obstante, la formalización de la recaudación supera en cuatro puntos a la de noviembre-04, lo que unido al mayor importe de la liquidación-04, reduce al 12,7% el decremento del ajuste resultante.

Muy distinta es la evolución del IVA-Operaciones interiores, que ve incrementar su recaudación realizada en un 23,1%, con una notable aportación de

las grandes empresas y exportadores, cuyo ritmo recaudatorio supera en varios puntos al seguido por el IVA proveniente de las PYMEs.

Lógicamente, ninguna de estas tasas que presenta la recaudación estatal es homogénea, pues están fuertemente afectadas por el traslado de los ingresos de las Operaciones Asimiladas que antes se contabilizaban en el IVA-Importaciones y que ahora figuran en el IVA-Operaciones interiores.

## VII.- IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

A 31 de diciembre de 2005 todos los II. EE. de Fabricación han recaudado más que en 2004, tal y como ha venido sucediendo en general a lo largo del ejercicio. Las Diputaciones Forales han ingresado por **Alcohol, Hidrocarburos, Cerveza y Tabaco** un total de 1.285.192 m€, esto es, 44.822 m€, por encima de la recaudación contabilizada en el año anterior, lo que representa un aumento del 3,6% para el conjunto de estos impuestos, que siguen trayectorias muy diferentes.

Así, son los impuestos de menor significación recaudatoria, **Alcohol y Cerveza**, los que presentan una mejor evolución, con aumentos interanuales superiores al 25%, impulsados por la subida de tipos impositivos en un 2% al comienzo de 2005 y en un 10% en el mes de septiembre.

Esta subida del mes de septiembre también se producía en el tipo impositivo específico del I.E. s/**Labores del Tabaco**, si bien su aumento recaudatorio se queda en un aceptable 7,7%.

Por el contrario, el impuesto de mayor capacidad recaudatoria, el I.E. s/**Hidrocarburos**, es el que ve aumentar de modo más moderado su recaudación, lo que a falta de cambios impositivos hay que atribuirlo a la debilidad de sus consumos deri-

vada de las subidas del precio de los carburantes, así como a la menor fiscalidad de la gasolina sin plomo y del gasóleo, carburantes que están aumentando su peso relativo en el parque automovilístico. Por otra parte, no pueden olvidarse las posibles variaciones en el consumo provocado por los vaivenes en el precio del barril de petróleo, precio que como tal no redonda en la recaudación, ya que la cuota del impuesto es el resultado de aplicar una cantidad fija por litro.

Así las cosas, al 31 de diciembre la recaudación por este tributo, que supone en torno al 75% del total de los II.EE. de Fabricación, se anota un aumento interanual del 2,0%, muy por debajo de la tasa con la que se cerraba 2004 y del crecimiento medio vivido en los últimos cinco años.

Todos estos impuestos son ajustados trimestralmente entre las Diputaciones Forales, que contabilizan los ajustes resultantes dentro de la recaudación por **gestión propia** de cada Impuesto Especial, como recaudación íntegra o como devolución.

En consecuencia, se cierra el ejercicio con la recaudación distribuida según coeficientes horizontales de 2005, ajuste que también se realiza con la recaudación proveniente del I.E. s/Electricidad y del I. s/Ventas Determinados Hidrocarburos.

Los **Ajustes** con la Administración del Estado se han practicado trimestralmente, resultando un importe negativo de 52.331 m€, repartido entre las

(miles de euros)	Alcohol y P. Intermedios	Hidrocarburos	Tabaco	Cerveza	Total
<b>Liquidación-04 2005</b>	5.384	(16.142)	(1.135)	3.344	(8.549)
1º. trimestre	10.565	(30.906)	1.134	2.141	(17.066)
2º. trimestre	14.436	(62.242)	38.995	3.751	(5.060)
3º. trimestre	11.180	(48.358)	35.300	3.573	1.695
4º. trimestre	8.989	(31.676)	(3.850)	3.186	(23.351)
<b>TOTAL</b>	<b>50.554</b>	<b>(189.324)</b>	<b>70.444</b>	<b>15.995</b>	<b>(52.331)</b>

Diputaciones Forales según los coeficientes horizontales vigentes en 2005:

El resultado supone una evidente mejora respecto a los 63.036 m€ pagados en 2004, derivada fundamentalmente del notable incremento de los ajustes con resultado a cobrar por las Diputaciones Forales, mientras que el ajuste de signo negativo, el relativo al I.E. s/Hidrocarburos, sólo incrementa su negatividad en siete décimas porcentuales.

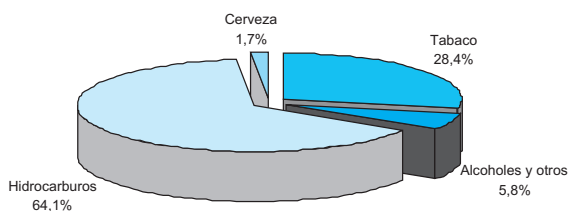
En cuanto a la recaudación estatal se refiere, los Impuestos Especiales de Fabricación registran al mes de noviembre una tasa media de aumento del 3,3%, con incrementos recaudatorios en todos ellos, al igual que sucede en la CAPV, si bien con tasas más moderadas.

En efecto, los resultados obtenidos por la Agencia Tributaria para cada uno de estos impuestos, varían desde el 0,9% que presenta el I.E. s/Hidrocarburos, hasta el 7,7% del I.E. s/Tabaco, tasa que coincide exactamente con la registrada en la recaudación por gestión propia de las Diputaciones forales por este impuesto.

La recaudación total por los II. EE. Fabricación contabilizada por las Diputaciones Forales, es decir, gestión propia más ajustes, ha experimentado en el período 1997/00 un notable incremento medio superior al 10%.

En cuanto a 2005, el resultado final es que la recaudación total para las Diputaciones Forales se incrementa interanualmente un 4,7%, gracias a la evolución favorable tanto de la gestión propia como de los ajustes.

**RECAUDACION TOTAL II. EE. FABRICACION  
CAPV. Enero / diciembre 2005**



## VIII.- OTROS TRIBUTOS

Estas son las notas más relevantes respecto al resto de los tributos:

- A lo largo de todo el año ha sido el **I. s/Sucesiones y Donaciones** el que ha presentado una mejor evolución recaudatoria, llegando al cierre del mismo con un aumento interanual del 70,3% y una ejecución presupuestaria del 147,6%.

El resultado es especialmente elevado en Bizkaia, que comenzaba el año agilizando las liquidaciones pendientes, aunque también en Alava y Gipuzkoa se supera ampliamente la recaudación de 2004, lo que pudiera estar motivado por la alta valoración de los bienes objeto de reparto en los casos de no exención del impuesto.

- Destaca, a continuación, el incremento interanual registrado en el **I. s/Renta No Residentes**, tributo directo que grava la renta obtenida en territorio vasco por las personas físicas y entidades no residentes en el Estado. Al igual que sucedía en 2004, este impuesto vuelve a aumentar notablemente su recaudación en los tres Territorios Históricos y especialmente en Bizkaia, resultando para el conjunto de la CAPV una tasa del 48,8%, con lo que se recupera el nivel al que se cerraba 2001, en un impuesto que ha soportado constantes altibajos desde que entró en vigor en 1998.

- A un menor ritmo se ha incrementado la recaudación por el **I. s/Patrimonio**, que recupera la senda de crecimiento interrumpido en los dos últimos años, fiel reflejo de la mala racha que han atravesado los mercados financieros.

En efecto, dado que la deflactación de la tarifa y la actualización del mínimo exento es una práctica habitual de las Diputaciones Forales, la razón de la evolución recaudatoria hay que buscarla en la marcha del mercado de valores, que después de tres ejercicios seguidos de pérdidas, lo que supuso a la bolsa española una caída superior al 50%, empezaba a recuperarse al cierre de 2003 y ha continuado en 2004, lo que ha tenido su reflejo en la recaudación de las Diputaciones Forales, que al 31 de diciembre han visto incrementarse sus ingresos en un 14,5%, aún cuando la recaudación se mantiene por debajo de los importes alcanzados en años anteriores.

- También ve incrementarse su recaudación el **I. s/Primas de Seguros**, que entró en vigor en 1997 y grava al 6% las operaciones de seguros y capitalización. Al cierre de 2005 vuelve a evolucionar positivamente en los tres Territorios Históricos, incrementando su recaudación para el conjunto de la CAPV en un 9,6%, con lo que continúa ininterrumpida la marcha expansiva seguida por este impuesto desde su entrada en vigor.
- Asimismo, evolucionan favorablemente el **I. s/Transmisiones Patrimoniales** y el **I. s/Actos Jurídicos Documentados**, que en su conjunto aumentan su recaudación en un 8,0%, muy por debajo del 14,4% del cierre de 2004, lo que pudiera deberse a una desaceleración en la venta de viviendas de segunda mano, componente muy importante del primero de estos impuestos, así como en el precio de venta de las mismas.
- Un poco inferior es la tasa interanual registrada en el **I. s/Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos**, cuya recaudación que, al igual que se hace con los II.EE. Fabricación, se reparte trimestralmente entre las Diputaciones Forales según los coeficientes horizontales de 2005, se incrementa en un 6,0%.
- De aceptable puede considerarse el incremento interanual del 5,1% que muestra la recaudación por el **I.E. s/Determinados Medios de Transporte**, que en Gipuzkoa se queda unas décimas por debajo de la recaudación de 2004, si bien a nivel de la CAPV consigue su récord recaudatorio al situarse en los 64.913.000 €.

Lógicamente, la recaudación de este apartado transcurre paralela a como lo hacen las ventas del sector de automoción que, a pesar de las ventajas del Plan Prever y de los bajos tipos de interés, han descendido en los tres últimos meses del año, lo que no ha sido obstáculo para encadenar su segundo récord consecutivo.

- Dentro del gran dinamismo mostrado, tanto por la imposición directa como indirecta, destaca negativamente el aumento recaudatorio de sólo el 1,4% de la recaudación por el **I.E. s/Electricidad**, mientras que en el capítulo de Tasas y otros ingresos se encuentran los únicos apartados cuya recaudación se decrementa al 31.12.05, las **Sanciones** y las **Máquinas**, éste último con tasa negativa en los tres Territorios Históricos.



## RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS DE LA CAPV. DATOS ACUMULADOS A ABRIL 2006

Durante los cuatro primeros meses del ejercicio de 2006, la recaudación líquida contabilizada por las Diputaciones Forales, por tributos concertados de los Capítulos I, II y III, asciende a 3.356.248.188 €, lo que representa una tasa de variación del 14,5% respecto a la recaudación formalizada a abril de 2005.

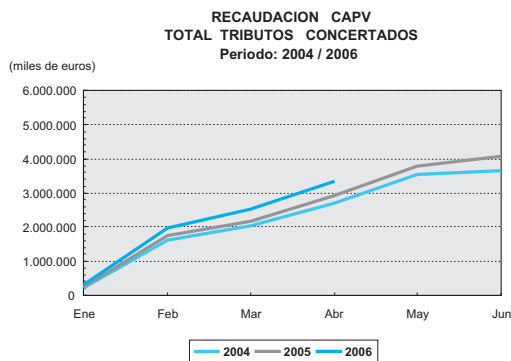
La **mayor recaudación** contabilizada respecto al ejercicio pasado, 425.382.188 €, procede de las figuras tributarias siguientes:

IVA	237.096.142
IRPF	87.335.100
I. Sociedades	22.870.189
II.EE. Fabricación	37.516.439
ITP y AJD	24.219.691
Otros Tributos	16.344.627
<b>TOTAL</b>	<b>425.382.188</b>

(euros)

Durante el mes de abril se han recaudado 843.899.239 €, lo que supone un 12,3% más que en el mismo mes del ejercicio precedente, de los que casi el 80% provienen del IRPF y del IVA.

A pesar de que por primera vez las devoluciones superan las del ejercicio anterior, gracias a la mejora registrada en los ingresos, se mantiene la buena marcha de la recaudación neta.



Por **IRPF** se ha contabilizado un 8,1% más que en el mismo período del año 2005, con lo que se aminora en medio punto porcentual el registro del mes anterior, a pesar del buen comportamiento del apartado más significativo, las retenciones sobre los Rendimientos del Trabajo.

En efecto, las tres Diputaciones Forales están viendo como evoluciona favorablemente la recaudación por las retenciones sobre los Rendimientos de Trabajo, con la tasa más moderada para Gipuzkoa, arrojando para el conjunto de la CAPV una tasa interanual del 9,4%, lo que supone un ligero repunte respecto al mes anterior y más de un punto por encima de la tasa con la que se cerraba el ejercicio de 2005.

Lógicamente, esta recaudación ya está afectada por la nueva tabla de retenciones, aprobada por las Diputaciones Forales a finales de 2005, que con vigencia desde el 1 de enero de 2006 supone una adecuación de la tabla anterior a la deflatación del 2% aprobada para la tarifa del impuesto.

Si bien con algunas diferencias interterritoriales, las tres Diputaciones Forales están incrementando interanualmente su recaudación en los apartados de Capital Inmobiliario, Ganancias Patrimoniales y Pagos fraccionados.

No sucede lo mismo con la recaudación proveniente de las retenciones sobre los Rendimientos del Capital Mobiliario, que tal y como viene sucediendo a lo largo del año en curso, sólo se incrementa interanualmente en el Territorio Histórico de Bizkaia.

Al mes de abril Cuota diferencial neta es el único apartado del IRPF que ve disminuir su recaudación, básicamente como consecuencia de los resultados registrados en el Territorio Histórico de Álava, que a partir del día 10 ya ha empezado a realizar las devoluciones a domicilio y por internet.

Con esto se adelantaba el inicio oficial de la campaña tradicional, que no arrancaba hasta el 2 de mayo, lo mismo que en Bizkaia, mientras que en Gipuzkoa lo ha hecho una semana antes, lo que también se ha traducido en números rojos para este Territorio Histórico.

No se esperan diferencias significativas en el resultado final respecto a la campaña anterior, ya que son muy pocos los cambios normativos aplicables para la Renta-05.

Así se han aprobado nuevas exenciones referentes a:

- Ayudas recibidas por los arrendatarios en ejecución del "Programa de Vivienda Vacía" promovido por el Gobierno Vasco.
- Indemnizaciones S.S. por incapacidad permanente parcial y lesiones no invalidantes.

Por otra parte, se han mejorado las condiciones fiscales relacionadas con el alquiler de la vivienda, con el aumento de:

- Nivel de ingresos permitido al arrendatario antes de aplicarse la deducción de entre un 20% y un 25%.
- En cuanto al arrendador, su deducción pasa del 10% al 20%, aumentando también al límite máximo de esa deducción.

En cuanto al **Impuesto sobre Sociedades**, se llevan recaudados 99.901.145 €, lo que supone un 29,7% más que en el año anterior, como consecuencia del aumento recaudatorio registrado en todos los apartados del impuesto, en especial, el más significativo, la Cuota diferencial neta, que si bien contabiliza más devoluciones, sus ingresos se incrementan a un ritmo muy superior.

Al mes de abril solamente en Gipuzkoa experimenta un descenso interanual la recaudación por

este impuesto, único Territorio Histórico en el que, por el momento, la Cuota diferencial neta evoluciona negativamente.

En cualquier caso, los ingresos contabilizados en el primer cuatrimestre del ejercicio proceden de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo o de contraído previo, pues hasta el mes de mayo las Diputaciones Forales no contabilizarán los ingresos provenientes del primer pago a cuenta de las sociedades bajo normativa común.

Continúa la escalada recaudatoria por el **IVA Gestión propia**, que lleva contabilizados 247.881.807 € más que en el mismo periodo de 2005, esto es, un aumento interanual del 30,3%, tasa aún no homogénea con la del año anterior, pues en abril de 2005 la recaudación por este impuesto no estaba todavía incidida por la incorporación de los ingresos provenientes de las Operaciones Asimiladas a la Importación.

Una vez practicado el ajuste a la recaudación por IVA entre las Diputaciones Forales, correspondiente al primer trimestre, los aumentos recaudatorios resultantes son muy similares en Álava y Bizkaia, por encima de la tasa de Gipuzkoa, que no deja de ser altamente satisfactoria.

En efecto, en virtud del acuerdo adoptado por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, a finales de abril se ha practicado el citado ajuste, cuyos importes resultantes se han contabilizado como recaudación íntegra o como devolución, según que el ajuste fuese positivo o negativo respectivamente:

Álava	6.874.608
Bizkaia	(31.252.182)
Gipuzkoa	24.377.574

Así pues, la mejor evolución interanual se registra en Álava, con un aumento del 33,1%, como

consecuencia de la fuerte expansión de los ingresos y la contención de las devoluciones, que se mantienen por debajo de las del ejercicio anterior, de tal modo que antes del ajuste interno el aumento recaudatorio ya se situaba en un destacado 27,2%.

En cuanto a Bizkaia se refiere, después de ver rebajada su tasa interanual en más de seis puntos con la contabilización del ajuste interno, está incrementando su recaudación en un 32,6%, y es que el aumento de las devoluciones, que superan en un 35% a las del ejercicio precedente, se ve compensado sobradamente por la excelente expansión de la recaudación íntegra.

Finalmente, en Gipuzkoa el incremento recaudatorio interanual es del 24,4%, 14,0% antes del ajuste interno, resultado del repunte en la práctica de las devoluciones, que ahora superan el ritmo seguido por la recaudación íntegra.

El resultado consolidado para el conjunto de la CAPV es de una recaudación íntegra muy superior a la del ejercicio precedente en estos primeros meses del año, por lo que a pesar de que también aumentan fuertemente las devoluciones, se llega a un incremento del 30,3% en la recaudación neta, la tasa más elevada alcanzada por este impuesto en el año en curso.

A finales del mes de abril se ha realizado con la Administración del Estado el Ajuste IVA correspondiente a la Liquidación de 2005 y al primer trimestre de 2006 con el resultado siguiente:

	Liquidación 2005	marzo-06	Total
Importaciones	13.055.734	122.213.766	135.269.500
Operaciones interiores	14.781.662	176.422.132	191.203.794
TOTAL	27.837.396	298.635.898	326.473.294

Esta recaudación por el Ajuste IVA ingresado y contabilizado por las Diputaciones Foral al mes de

abril, supone un decremento del 3,2% respecto a la del ejercicio precedente, tasa que no es en absoluto homogénea por varias razones.

Así, la liquidación resultante para 2005 es muy inferior a la del ejercicio anterior, como consecuencia del transvase de recaudación desde el IVA Importaciones al IVA Operaciones interiores, a raíz del nuevo modo de declaración de las operaciones asimiladas a la importación.

En cuanto al ajuste del primer trimestre, además de verse incidido por la causa anteriormente señalada, hay que tener en cuenta que el importe realmente recibido de la Administración Central en abril de 2005 fue inferior al que resultaba del cálculo del primer trimestre, por lo que el decremento interanual pudiera haber sido más elevado.

Por lo demás, el importe de este ajuste es consecuencia directa de la evolución de la recaudación estatal contabilizada por los conceptos componentes del Ajuste IVA en el periodo de enero a marzo de 2006.

En cuanto a la recaudación realizada por el IVA-Importaciones, en términos homogéneos está creciendo en torno al 10%, que pasa a ser de un fuerte decremento como consecuencia de las operaciones asimiladas, en parte atenuado por el mayor ritmo de contabilización seguido por la Agencia Tributaria.

También el IVA-Operaciones interiores evoluciona positivamente en el primer trimestre, con casi un 15% homogéneo, gracias al mayor dinamismo de grandes empresas y de exportadores. Lógicamente, esta tasa se dispara con la incorporación de la recaudación proveniente de las Operaciones Asimiladas a la Importación, a lo que hay que añadir en el caso del ajuste el hecho de que al mes de marzo la Agencia Tributaria ha formalizado el cien por cien de la recaudación realizada.



Al mes de abril las Diputaciones Forales han contabilizado por **Alcohol, Hidrocarburos, Cerveza y Tabaco** un total de 389.469.006 €, esto es, 11.043.039 € por encima de la recaudación contabilizada en el mismo periodo del año anterior, con muy pocas diferencias interterritoriales, ya que en el mes de abril ya se ha practicado el primer ajuste recaudatorio interno por estos impuestos.

En lo que se lleva de ejercicio es el impuesto de mayor capacidad recaudatoria, el I.E. s./Hidrocarburos, el único que ve aumentar su recaudación, además en un 9,4%, tasa interanual muy poco habitual para este impuesto.

En cuanto al resto de estos impuestos, todos ellos están recaudando bastante menos que en el ejercicio anterior, con excepción del que grava la electricidad, que registra un moderado aumento interanual de 3,1%.

Asimismo, en abril las Diputaciones Forales han recibido de la Hacienda estatal y contabilizado como ingreso un importe de 301.439 €, frente a los -25.615.689 € que contabilizaron en el abril-05 en concepto de **Ajustes II.EE. Fabricación**, provenientes de:

Liquidación 2005	(3.399.845)
Primer trimestre 2006	3.701.284
Total	301.439

En muy contadas ocasiones el resultado final de estos ajustes es de un importe a ingresar en la CAPV, pero así ha sucedido en el primer trimestre de este ejercicio, como consecuencia básicamente de que a marzo-06 la Agencia Tributaria ha formalizado el 98,9% de la recaudación por estos impuestos, tasa que en el mismo mes del ejercicio anterior apenas llegaba al 67,3%.

Como viene siendo habitual, se aprovecha este flujo financiero para practicar el **ajuste interno** entre las Diputaciones Forales de su recaudación propia por II.EE. Fabricación, incluido el I.E. s/Electricidad

y el que grava las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, según los coeficientes horizontales vigentes en 2006. El resultado para el conjunto de estos impuestos ha sido el siguiente:

Álava	11.320.856
Bizkaia	(78.510.283)
Gipuzkoa	67.189.427

Los importes resultantes de estos ajustes, un poco superiores a los de abril-05, se han contabilizado en el mes de abril dentro de la recaudación por gestión propia de cada Impuesto Especial, como recaudación íntegra o como devolución, según que el ajuste fuese positivo o negativo respectivamente.

En cuanto a la **ejecución presupuestaria**, al mes de abril, se ha ejecutado el 29,2% del Presupuesto-06 de tributos concertados por gestión propia, el mismo grado de ejecución que se registraba en el ejercicio precedente.

Dentro del panel de tributos concertados destaca la evolución del **I.s./Renta no Residentes**, que lleva recaudado el 76,0% de su partida presupuestaria y el **I.s./Sucesiones y Donaciones**, que ha ejecutado el 43,2%, aún cuando está recaudando menos que en el ejercicio precedente.

Asimismo, por encima del conjunto de tributos sobrepasa el **IVA**, que con un 34,6%, tasa ligeramente superior a la registrada en el ejercicio anterior, marca el techo de cobertura presupuestaria entre los grandes impuestos.

También el **IRPF** presenta una ejecución superior a la media del conjunto de tributos, el 33,0%, tasa similar a la de abril-05, que presenta su mejor registro en el Territorio Histórico de Bizkaia.

En sentido contrario se descuelga el **I. Sociedades**, que apenas contabiliza un 7,1% de su partida presupuestaria, lo que por el momento no es especialmente significativo, ya que el grueso de la recaudación por la Cuota diferencial neta de este impuesto no suele ingresarse hasta pasado el ecuador del ejercicio.

## Recaudación CAPV

Período: enero/abril 2006

(miles de euros)

	Acumulado 2006	Acumulado 2005	Diferencia	% Incto.	Presupuesto 2006	Ejecución (%)
<b>IMPUESTOS DIRECTOS</b>						
Impto. s/ Renta Personas Físicas:						
Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.	1.128.428	1.031.840	96.588	9,4	3.647.152	30,9
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	56.900	55.202	1.698	3,1	124.886	45,6
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	8.498	7.868	630	8,0	32.034	26,5
Retenciones Ganancias Patrimoniales	5.089	3.543	1.546	43,6	13.274	38,3
Pagos frac. Profes. y Empresariales	42.786	41.135	1.651	4,0	169.130	25,3
Cuota diferencial neta	<u>(69.711)</u>	<u>(54.933)</u>	<u>(14.778)</u>	<u>(26,9)</u>	<u>(439.866)</u>	
<b>Total IRPF</b>	<b>1.171.990</b>	<b>1.084.655</b>	<b>87.335</b>	<b>8,1</b>	<b>3.546.610</b>	<b>33,0</b>
Impto. s/ Sociedades:						
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	56.900	55.202	1.698	3,1	124.886	45,6
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	8.498	7.868	630	8,0	32.034	26,5
Retenciones Ganancias Patrimoniales	5.089	3.543	1.546	43,6	13.274	38,3
Cuota diferencial neta	<u>29.414</u>	<u>10.418</u>	<u>18.996</u>	<u>182,3</u>	<u>1.230.213</u>	<u>2,4</u>
<b>Total I. Sociedades</b>	<b>99.901</b>	<b>77.031</b>	<b>22.870</b>	<b>29,7</b>	<b>1.400.407</b>	<b>7,1</b>
Impto. s/ Renta No Residentes	17.380	3.158	14.222		22.864	76,0
Impto. s/ Sucesiones y Donaciones	26.352	29.533	(3.181)	(10,8)	60.960	43,2
Impto. s/ Patrimonio	780	1.426	(646)	(45,3)	112.894	0,7
Impuestos extinguidos						
<b>Total Impuestos Directos</b>	<b>1.316.403</b>	<b>1.195.803</b>	<b>120.600</b>	<b>10,1</b>	<b>5.143.735</b>	<b>25,6</b>
<b>IMPUESTOS INDIRECTOS</b>						
IVA Gestión propia	1.065.891	818.010	247.881	30,3	3.077.284	34,6
Impto. s/ Transmisiones Patrimoniales	108.958	95.738	13.220	13,8	303.460	35,9
Impto. s/ Actos Jurídicos Documentados	46.183	35.183	11.000	31,3	120.995	38,2
I.E. s/ Determinados Medios de Transporte	21.965	17.708	4.257	24,0	68.579	32,0
I. Especiales Fabricación. Gestión propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	7.059	9.848	(2.789)	(28,3)	23.597	29,9
Hidrocarburos	321.966	294.345	27.621	9,4	1.019.553	31,6
Labores Tabaco	59.135	72.746	(13.611)	(18,7)	325.924	18,1
Cerveza	1.310	1.486	(176)	(11,8)	7.135	18,4
Electricidad	18.742	18.186	556	3,1	58.111	32,3
I. s/ Ventas Minoristas Detmdos. Hidrocarburos	12.688	11.960	728	6,1	50.933	24,9
Impto. s/ Primas de Seguros	18.615	17.528	1.087	6,2	75.284	24,7
Impuestos extinguidos	317	5	312		20	
<b>Total Impuestos Indirectos</b>	<b>1.682.829</b>	<b>1.392.743</b>	<b>290.086</b>	<b>20,8</b>	<b>5.130.875</b>	<b>32,8</b>
<b>TASAS Y OTROS INGRESOS</b>						
Bingo	9.371	10.289	(918)	(8,9)	35.668	26,3
Máquinas y aparatos automáticos	8.502	8.541	(39)	(0,5)	37.877	22,4
Casinos y otros	<u>1.728</u>	<u>1.472</u>	<u>256</u>	<u>17,4</u>	<u>5.210</u>	<u>33,2</u>
<b>Total Tasa de Juego</b>	<b>19.601</b>	<b>20.302</b>	<b>(701)</b>	<b>(3,5)</b>	<b>78.755</b>	<b>24,9</b>
Recargos	3.139	2.621	518	19,8	9.595	32,7
Intereses de Demora	3.513	4.948	(1.435)	(29,0)	12.067	29,1
Sanciones	3.989	2.806	1.183	42,2	10.939	36,5
<b>Total Tasas y otros ingresos</b>	<b>30.242</b>	<b>30.677</b>	<b>(435)</b>	<b>(1,4)</b>	<b>111.356</b>	<b>27,2</b>
<b>TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTION PROPIA</b>	<b>3.029.474</b>	<b>2.619.223</b>	<b>410.251</b>	<b>15,7</b>	<b>10.385.966</b>	<b>29,2</b>
Ajuste IVA: Aduanas	135.269	201.857	(66.588)	(33,0)	551.000	24,5
Operaciones Interiores	191.204	135.402	55.802	41,2	519.000	36,8
<b>Total Ajuste IVA</b>	<b>326.473</b>	<b>337.259</b>	<b>(10.786)</b>	<b>(3,2)</b>	<b>1.070.000</b>	<b>30,5</b>
Ajustes Imptos. Especiales:						
Alcohol e Intermedios Importaciones	55	191	(136)	(71,2)	520	10,6
Op. Interiores	21.443	15.757	5.686	36,1	44.527	48,2
Hidrocarburos Importaciones	5	1	4	400,0	7	71,4
Op. Interiores	<u>(62.556)</u>	<u>(47.049)</u>	<u>(15.507)</u>	<u>(33,0)</u>	<u>(200.850)</u>	<u>31,1</u>
Labores del Tabaco	36.576	(1)	36.577		51.100	71,6
Cerveza Importaciones	59	43	16	37,2	210	28,1
Op. Interiores	4.719	5.442	(723)	(13,3)	12.950	36,4
<b>Total Ajustes Imptos. Especiales</b>	<b>301</b>	<b>(25.616)</b>	<b>25.917</b>		<b>(91.536)</b>	<b>(0,3)</b>
<b>TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS</b>	<b>3.356.248</b>	<b>2.930.866</b>	<b>425.382</b>	<b>14,5</b>	<b>11.364.430</b>	<b>29,5</b>



# N

## ormativa tributaria (21 diciembre 05 - 14 julio 06)

### ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

**IEDMT** ORDEN 4046/2005, de 21 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. (B.O.E. nº 309, de martes, 27 de diciembre de 2005)

**GT** ORDEN 4078/2005, de 27 de diciembre, por la que se desarrollan determinados artículos del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio. (B.O.E. nº 311, de jueves, 29 de diciembre de 2005)

**PR** LEY 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006. (B.O.E. nº 312, de viernes, 30 de diciembre de 2005)

**IRPF** REAL DECRETO 1609/2005, de 30 de diciembre, por el que se modifica el Re-

glamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, en materia de salario medio anual del conjunto de contribuyentes y de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo. (B.O.E. nº 313, de sábado, 31 de diciembre de 2005)

**IP** CONVENIO de 20 de junio, entre el Gobierno español y el Gobierno macedonio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Madrid el 20 de junio de 2005. (B.O.E. nº 2, de martes, 03 de enero de 2006)

**IRPF** CONVENIO de 7 de marzo, entre el Reino de España y la República Socialista de Vietnam para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Hanoi el 7 de marzo de 2005. (B.O.E. nº 8, de martes, 10 de enero de 2006)

**IIIE** REAL DECRETO-LEY 1/2006, de 20 de enero, por el que se modifican los tipos

- impositivos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco. (B.O.E. nº 18, de sábado, 21 de enero de 2006)
- GT** RESOLUCION de 2 de enero, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 11 de diciembre de 2000, por la que se regulan los procedimientos simplificados de expedidor y destinatario autorizado de tránsito comunitario/común, expedidor autorizado de documentos que acrediten el carácter comunitario de las mercancías y expedidor autorizado de documentos de control T-5. (B.O.E. nº 26, de martes, 31 de enero de 2006)
- GT  
IEDMT  
IP  
IRPF  
ITP  
IIIE  
IS  
IVA** RESOLUCION de 27 de enero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2006. (B.O.E. nº 29, de viernes, 03 de febrero de 2006)
- IIIE** REAL DECRETO-LEY 2/2006, de 10 de febrero, por el que se modifican los tipos impositivos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, se establece un margen transitorio complementario para los expendedores de tabaco y timbre y se modifica la Ley 28/2005, de 26 de diciembre, de medidas sanitarias frente al tabaquismo y reguladora de la venta, el suministro, el consumo y la publicidad de los productos del tabaco. (B.O.E. nº 36, de sábado, 11 de febrero de 2006)
- IIIE** RESOLUCION de 9 de febrero, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del acuerdo de derogación del Real Decreto-Ley 1/2006, de 20 de enero, por el que se modifican los tipos impositivos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco. (B.O.E. nº 36, de sábado, 11 de febrero de 2006)
- IRPF** ORDEN 391/2006, de 10 de febrero, por la que se aprueban el modelo 104, de solicitud de devolución o de borrador de declaración, y el modelo 105, de comunicación de datos adicionales, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2005, que podrán utilizar los contribuyentes no obligados a declarar por dicho impuesto que soliciten la correspondiente devolución, así como los contribuyentes obligados a declarar que soliciten la remisión del borrador de declaración, y se determinan el lugar, plazo y forma de presentación de los mismos, así como las condiciones para su presentación por medios telemáticos o telefónicos. (B.O.E. nº 42, de sábado, 18 de febrero de 2006)
- IIIE** REAL DECRETO 175/2006, de 10 de febrero, por el que se modifica el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las directivas de la Comunidad Europea sobre intercambio de información tributaria, y por el que se atribuyen competencias en el ámbito del Reglamento (CE) nº 2073/2004, del Consejo, de 16 de noviembre, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales. (B.O.E. nº 46, de jueves, 23 de febrero de 2006)
- IRPF  
IVA** REAL DECRETO 201/2006, de 17 de

- febrero, por el que se modifica, para el año 2006, el porcentaje de gastos de difícil justificación en actividades agrícolas y ganaderas en la modalidad simplificada del método de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se establece el plazo de renuncias y revocaciones a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido y al método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (B.O.E. nº 49, de lunes, 27 de febrero de 2006)
- IRPF  
IVA** ORDEN 493/2006, de 27 de febrero, por la que se modifica la Orden EHA/3718/2005, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2006, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Régimen Especial Simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica para las actividades agrícolas y ganaderas la tabla de amortización de la modalidad simplificada de método de estimación directa. (B.O.E. nº 50, de martes, 28 de febrero de 2006)
- IIIE** RESOLUCION de 23 de febrero, del Congreso de Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-Ley 2/2006, de 10 de febrero, por el que se modifican los tipos impositivos del Impuesto sobre la Labores del Tabaco, se establece un margen transitorio complementario para los expendedores de tabaco y timbre y se modifica la Ley 28/2005, de 26 de diciembre, de medidas sanitarias frente al tabaquismo y reguladora de la venta, el suministro, el consumo y la publicidad de los productos del tabaco. (B.O.E. nº 52, de jueves, 02 de marzo de 2006)
- T** ORDEN 546/2006, de 21 de febrero, por la que se aprueba el modelo de auto-liquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 23 de la Ley 1971988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. (B.O.E. nº 52, de jueves, 02 de marzo de 2006)
- GT** CORRECCIÓN de errores de Orden 4078/2005, de 27 de diciembre, por la que se desarrollan determinados artículos del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio. (BOE nº 53, de viernes, 03 de marzo de 2006)
- IIIE** ORDEN 645/2006, de 28 de febrero, por la que se modifica la Orden de 8 de abril de 1997, por la que se establecen normas sobre lugar, forma, plazos e impresos para la determinación e ingreso de los impuestos especiales de fabricación. (B.O.E. nº 58, de jueves, 09 de marzo de 2006)
- IP  
IRPF** ORDEN 702/2006, de 9 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2005, se establecen el procedimiento de remisión del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las condiciones para su confirmación o suscripción, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, así como las

- condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos o telefónicos. (B.O.E. nº 63, de miércoles, 15 de marzo de 2006)
- IVA** LEY 3/2006, de 29 de marzo, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adecuar la aplicación de la regla de prorata a la Sexta Directiva europea. (B.O.E. nº 76, de jueves, 30 de marzo de 2006)
- PR** CORRECCIÓN de errores de Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006. (BOE nº 76, de jueves, 30 de marzo de 2006)
- CE** REAL DECRETO 353/2006, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. (B.O.E. nº 83, de viernes, 07 de abril de 2006)
- IIEE** ORDEN 1017/2006, de 30 de marzo, por la que se modifica la Orden EHA/3798/2005, de 29 de noviembre, por la que se establece la declaración previa en la circulación en el ámbito territorial interno del alcohol etílico y se modifica la Orden HAC/2696/2003, de 27 de agosto, por la que se establece el sistema de alerta previa en la circulación intracomunitaria de determinados productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación. (B.O.E. nº 83, de viernes, 07 de abril de 2006)
- CAT HL** REAL DECRETO 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo. (B.O.E. nº 97, de lunes, 24 de abril de 2006)
- IVA** LEY 6/2006, de 24 de abril, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para la clarificación del concepto de vehículo destinado al transporte de personas con minusvalías contenido en la misma ley. (B.O.E. nº 98, de martes, 25 de abril de 2006)
- IRNR IS** ORDEN 1371/2006, de 4 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2005, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática y se modifican determinadas normas relativas a los pagos fraccionados de los citados impuestos. (B.O.E. nº 111, de miércoles, 10 de mayo de 2006)
- IP IRPF** CONVENIO de 19 de mayo, entre el Reino de España y la República de Croacia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Zagreb el 19 de mayo de

2005. (B.O.E. nº 122, de martes, 23 de mayo de 2006)
- IRPF** ORDEN 1543/2006, de 19 de mayo, por la que se reducen para el período impositivo 2005, los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales. (B.O.E. nº 122, de martes, 23 de mayo de 2006)
- IRNR** ORDEN 1674/2006, de 24 de mayo, por la que, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, se establece un procedimiento especial de acreditación de la residencia de ciertos accionistas o partícipes no residentes, en el supuesto de contratos de comercialización transfronteriza de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva españolas mediante cuentas globales suscritos con entidades intermediarias residentes en el extranjero, y se regulan las obligaciones de suministro de información de estas entidades a la administración tributaria española. (B.O.E. nº 130, de jueves, 01 de junio de 2006)
- IRPF** ORDEN 1867/2006, de 14 de junio, por la que se modifica el anexo de la Orden EHA/1543/2006, de 19 de mayo, por la que se reducen para el período impositivo 2005, los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales. (B.O.E. nº 142, de jueves, 15 de junio de 2006)
- GT** RESOLUCION de 29 de mayo, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la aplicación de los tributos, para la solicitud y obtención de certificados tributarios. (B.O.E. nº 145, de lunes, 19 de junio de 2006)
- IIEE** REAL DECRETO 774/2006, de 23 de junio, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio. (B.O.E. nº 150, de sábado, 24 de junio de 2006)
- IS** RESOLUCION 1/2006, de 15 de junio, de la Dirección General de Tributos, sobre las limitaciones a la aplicación de la deducción por actividades de exportación en el Impuesto sobre Sociedades a partir de la Decisión de la Comisión Europea de 22 de marzo de 2006, en relación con la Ayuda de Estado nº E 22/2004-España. (B.O.E. nº 150, de sábado, 24 de junio de 2006)
- COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL P.V.**
- PR** LEY 5/2005, de 29 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi para el ejercicio 2006. (B.O.P.V. nº 249, de sábado, 31 de diciembre de 2005)



**PP** ORDEN de 27 de diciembre, de la Consejera de Hacienda y Administración Pública, por la que se fijan los precios públicos de las actividades que prestan los diferentes servicios en que se estructura el Instituto Vasco de Administración Pública. (B.O.P.V. nº 9, de viernes, 13 de enero de 2006)

**PP** ORDEN de 26 de diciembre, de la Consejera de Hacienda y Administración Pública, por la que se fijan los precios públicos de las Publicaciones y Servicios que presta el Organismo Autónomo Administrativo Euskal Estatistika Erakundea /Instituto Vasco de Estadística (Eustat), para el año 2006. (B.O.P.V. nº 14, de viernes, 20 de enero de 2006)

**HL  
IRPF  
IS  
IP  
ISD  
ITP** NORMA FORAL 10/2005, de 28 de octubre, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias. (B.O.P.V. nº 46, de martes, 07 de marzo de 2006)

**PR** NORMA FORAL 13/2005, de 29 de diciembre, por la que se aprueba la Cuenta General del Presupuesto del Territorio Histórico de Gipuzkoa para 2003. (B.O.P.V. nº 47, de miércoles, 08 de marzo de 2006)

**TJ** ORDEN de 22 de marzo, del Consejero de Interior, por la que se regula la tramitación telemática de procedimientos en máquinas de juego. (B.O.P.V. nº 76, de martes, 21 de marzo de 2006)

**PP** ORDEN de 8 de marzo, de la Consejera de Cultura, por la que se fijan los precios públicos de los servicios que presta y las actividades que realiza el Organismo Au-

tónomo HABE. (B.O.P.V. nº 61, de martes, 28 de marzo de 2006)

**IIIE** NORMA FORAL 1/2006, de 19 de enero, de convalidación del Decreto Foral-Norma de Urgencia Fiscal 1/2005, de 25 de octubre, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinados preceptos del Real Decreto-Ley 12/2005 de 16 de septiembre. (B.O.P.V. nº 78, de martes, 25 de abril de 2006)

**PP** ORDEN de 29 de marzo, del Consejero de Educación, Universidades e Investigación, por la que se fijan los precios públicos de los servicios que presta el Departamento de Educación, Universidades e Investigación. (B.O.P.V. nº 87, de miércoles, 10 de mayo de 2006)

## COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

**IVA** DECRETO FORAL 2/2005, de 26 de diciembre, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (B.O.N. nº 8, de miércoles, 18 de enero de 2006)

**IS** DECRETO FORAL 145/2005, de 26 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre. (B.O.N. nº 11, de miércoles, 25 de enero de 2006)

**IEDMT  
ISD  
ITP** ORDEN FORAL 410/2005, de 30 de diciembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueban

- los precios medios de venta de vehículos usados, aplicables en la gestión de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Especial sobre Determinados Medios de Transporte. (B.O.N. nº 15, de viernes, 03 de febrero de 2006)
- IRPF IVA** ORDEN FORAL 36/2006, de 8 de febrero, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se desarrolla para el año 2006 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (B.O.N. nº 21, de viernes, 17 de febrero de 2006)
- IVA** DECRETO FORAL 1/2006, de 6 de febrero, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (B.O.N. nº 23, de miércoles, 22 de febrero de 2006)
- IP IRPF** ORDEN FORAL 76/2006, de 24 de marzo, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se dictan las normas para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al año 2005. (B.O.N. nº 42, de viernes, 07 de abril de 2006)
- IP IRPF** ORDEN FORAL 77/2006, de 24 de marzo, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueban los modelos de declaración correspondientes a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio del ejercicio 2005. (B.O.N. nº 42, de viernes, 07 de abril de 2006)
- IRPF** DECRETO FORAL 15/2006, de 3 de abril, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, estableciendo obligaciones de información respecto de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y respecto de las participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda. (B.O.N. nº 46, de lunes, 17 de abril de 2006)
- IRPF** ORDEN FORAL 99/2006, de 5 de abril, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 299, de declaración anual de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y en otros países y territorios con los que se haya establecido un intercambio de información, los diseños físicos y lógicos para la presentación por soporte directamente legible por ordenador y se establecen las condiciones para su presentación telemática a través de internet. (B.O.N. nº 46, de lunes, 17 de abril de 2006)
- IEDMT  
ISD  
ITP** CORRECCIÓN de errores de Orden Foral 410/2005, de 30 de diciembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos usados, aplicables en la gestión de los Impuestos sobre Sucesio-

nes y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Especial sobre Determinados Medios de Transporte. (BON nº 54, de viernes, 05 de mayo de 2006)

**IP**  
**IRPF** ORDEN FORAL 123/2006, de 5 de mayo, por la que se regula la presentación telemática de declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio para el período impositivo 2005. (B.O.N. nº 58, de lunes, 15 de mayo de 2006)

**IVA** DECRETO FORAL LEGISLATIVO 2/2006, de 2 de mayo, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 19/ 1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (B.O.N. nº 60, de viernes, 19 de mayo de 2006)

**IRNR**  
**IS** ORDEN FORAL 171/2006, de 25 de mayo, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes S-90, de autoliquidación para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2005, y se dictan las normas para la presentación de declaraciones. (B.O.N. nº 69, de viernes, 09 de junio de 2006)

**IS** ORDEN FORAL 186/2006, de 14 de junio, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba, para los grupos fiscales que tributen por el régimen de consolidación fiscal, el modelo 220 de autoliquidación del Impuesto sobre So-

iedades para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2005, y se dictan las normas para la presentación de las declaraciones. (B.O.N. nº 78, de viernes, 30 de junio de 2006)

**GT**  
**IRPF**  
**IS**  
**IRNR** ORDEN FORAL 187/2006, de 14 de junio, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por internet de los modelos 717, FR-2, S-91, 480, 04, 170, 180, 182, 184, 190, 193, F-50 y 349. (B.O.N. nº 78, de viernes, 30 de junio de 2006)

**GT**  
**IRPF**  
**IS**  
**IRNR** ORDEN FORAL 188/2006, de 14 de junio, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se regula la obligación de presentar determinados modelos de declaración por vía telemática. (B.O.N. nº 78, de viernes, 30 de junio de 2006)

#### TERRITORIO HISTÓRICO DE ALAVA

**IBI**  
**IRPF**  
**IS**  
**IP**  
**ISD** NORMA FORAL 57/2005, de 19 de diciembre, de Medidas Tributarias para el año 2006. (B.O.T.H.A. nº 148, de viernes, 30 de diciembre de 2005)

**IS** DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 4/2005, de 30 de diciembre, del Consejo de Diputados, que modifica el artículo 29, apartado 1, letra a) de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades. (B.O.T.H.A. nº 148, de viernes, 30 de diciembre de 2005)

**IRPF** DECRETO FORAL 75/2005, de 13 de

- diciembre, del Consejo de Diputados, que modifica el Decreto Foral 111/2001, de 18 de diciembre, y actualiza para el ejercicio 2006 los signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (B.O.T.H.A. nº 148, de viernes, 30 de diciembre de 2005)
- IRPF** DECRETO FORAL 78/2005, de 28 de diciembre, del Consejo de Diputados, que modifica diversos preceptos del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 111/2001, de 18 de diciembre. (B.O.T.H.A. nº 148, de viernes, 30 de diciembre de 2005)
- IRPF** DECRETO FORAL 79/2005, de 28 de diciembre, del Consejo de Diputados, que modifica el artículo 103 del Decreto Foral 111/2001, de 18 de diciembre, sobre tabla de retenciones aplicables a los rendimientos de trabajo sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (B.O.T.H.A. nº 148, de viernes, 30 de diciembre de 2005)
- PROC** DECRETO FORAL 80/2005, de 28 de diciembre, que aprueba las normas de procedimiento aplicables a las consultas tributarias escritas, a las propuestas previas de tributación y a la declaración de cláusula antielusión. (B.O.T.H.A. nº 8, de viernes, 20 de enero de 2006)
- IEDMT  
ISD  
ITP** DECRETO FORAL 2/2006, de 24 de enero, que aprueba los precios medios de venta de vehículos automóviles y embarcaciones, a efectos de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. (B.O.T.H.A. nº 16, de miércoles, 08 de febrero de 2006)
- IVA** DECRETO FORAL 1/2006, de 24 de enero, del Consejo de Diputados, que regula para el ejercicio 2006 del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (B.O.T.H.A. nº 17, de viernes, 10 de febrero de 2006)
- IIEE  
IVA  
IRNR** DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 1/2006, de 31 de enero, del Consejo de Diputados, que adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Álava a las modificaciones introducidas por las Leyes 22 y 23/2005, de 18 de noviembre. (B.O.T.H.A. nº 19, de miércoles, 15 de febrero de 2006)
- HL  
IRPF  
IS  
IRNR** DECRETO FORAL 5/2006, de 7 de febrero, del Consejo de Diputados, que, en aplicación del artículo 29 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo, determina las actividades prioritarias para el ejercicio 2006. (B.O.T.H.A. nº 20, de viernes, 17 de febrero de 2006)
- IRNR  
IRPF  
IS** ORDEN FORAL 59/2006, de 8 de febrero, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, por la que se aprueba el modelo 184 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Entidades en régimen de atribución de rentas. Declaración

- informativa anual, así como los diseños físicos y lógicos de los soportes directamente legibles por ordenador. (B.O.T.H.A. nº 24, de lunes, 27 de febrero de 2006)
- PROC** ORDEN FORAL 42/2006, de 1 de febrero, que aprueba modelos de solicitud, compromiso de aval solidario o certificado de seguro de caución, aval bancario, certificado de seguro de caución, fianza personal y solidaria y negativa de aval para el aplazamiento o fraccionamiento del pago de deudas no tributarias. (B.O.T.H.A. nº 25, de miércoles, 01 de marzo de 2006)
- IRPF** DECRETO FORAL 9/2006, de 28 de febrero, del Consejo de Diputados, que modifica el Decreto Foral 111/2001, de 18 de diciembre, Texto refundido del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (B.O.T.H.A. nº 30, de lunes, 13 de marzo de 2006)
- IAE**  
**IRPF** DECRETO FORAL 11/2006, de 7 de marzo, que actualiza los signos, índices o módulos aplicables a la determinación del rendimiento neto de la actividad de transporte de mercancías por carretera. (B.O.T.H.A. nº 32, de viernes, 17 de marzo de 2006)
- IP**  
**IRPF** ORDEN FORAL 121/2006, de 7 de marzo, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, por la que se aprueban las normas y modelos para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al ejercicio 2005. (B.O.T.H.A. nº 33, de lunes, 20 de marzo de 2006)
- IIIE** DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 2/2006, de 21 de marzo, del Consejo de Diputados, que adapta a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Álava las modificaciones de los tipos impositivos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco establecidas por el Real Decreto Ley 2/2006, de 10 de febrero. (B.O.T.H.A. nº 38, de viernes, 31 de marzo de 2006)
- IVA** DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 3/2006, de 25 de abril, del Consejo de Diputados, que adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Álava a las modificaciones establecidas por la Ley 3/2006, de 29 de marzo, de adecuación de la regla prorata a la Sexta Directiva Europea. (B.O.T.H.A. nº 51, de miércoles, 10 de mayo de 2006)
- IVA** DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 4/2006, de 9 de mayo, del Consejo de Diputados, que modifica la compensación a tanto alzado aplicable al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido. (B.O.T.H.A. nº 57, de miércoles, 24 de mayo de 2006)
- IRPF** DECRETO FORAL 34/2006, de 9 de mayo, del Consejo de Diputados, que modifica el Decreto Foral 11/2006, de 7 de marzo, de actualización de los signos, índices o módulos aplicables para determinar el rendimiento neto de la actividad de "Transporte de mercancías por

- carretera". (B.O.T.H.A. nº 57, de miércoles, 24 de mayo de 2006)
- IVA** DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 5/2006, de 23 de mayo, del Consejo de Diputados, que adapta a la normativa tributaria alavesa la modificación del concepto de vehículo destinado al transporte de personas con minusvalía, introducido por la Ley 6/2006, de 24 abril. (B.O.T.H.A. nº 60, de miércoles, 31 de mayo de 2006)
- IRNR** ORDEN FORAL 279/2006, de 31 de mayo, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, por la que se aprueban los modelos 200-A y 220 del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes, aplicables a los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y 31 de diciembre de 2005. (B.O.T.H.A. nº 67, de viernes, 16 de junio de 2006)
- IS**
- PROC** ORDEN FORAL 292/2006, de 6 de junio, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, por la que se aprueban las actuaciones y procedimientos de los Agentes Tributarios. (B.O.T.H.A. nº 68, de lunes, 19 de junio de 2006)
- PROC** DECRETO FORAL 41/2006, de 6 de junio, del Consejo de Diputados, que aprueba el Reglamento de Inspección de los tributos del Territorio Histórico de Alava. (B.O.T.H.A. nº 69, de miércoles, 21 de junio de 2006)
- IRNR** RESOLUCION 843/2006, de 7 de junio, del Director de Hacienda, por la que
- se aprueban las condiciones técnicas y el diseño de los soportes magnéticos válidos para sustituir el modelo en papel correspondiente a la declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes), modelo 200-A. (B.O.T.H.A. nº 69, de miércoles, 21 de junio de 2006)
- TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA**
- IBI** ORDEN FORAL 2962/2005, de 1 de diciembre, por la que se aprueba el estudio de mercado que sirve de soporte a la aplicación de las Normas Técnicas para la determinación del valor mínimo atribuible a los bienes inmuebles de naturaleza urbana. (B.O.B. nº 245, de martes, 27 de diciembre de 2005)
- IVA** ORDEN FORAL 3174/2005, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 390 del Impuesto sobre el Valor Añadido. (B.O.B. nº 247, de jueves, 29 de diciembre de 2005)
- HL** NORMA FORAL 9/2005, de 16 de diciembre, de Haciendas Locales. (B.O.B. nº 249, de sábado, 31 de diciembre de 2005)
- IRNR** DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2005, de 30 de diciembre, por el que se adaptan diversas disposiciones tributarias. (B.O.B. nº 249, de sábado, 31 de diciembre de 2005)
- IVA**
- IS** DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2005, de 30 de diciembre, por el

- que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades. (B.O.B. nº 249, de sábado, 31 de diciembre de 2005)
- PROC** DECRETO FORAL 228/2005, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en materia de revisión en vía administrativa. (B.O.B. nº 249, de sábado, 31 de diciembre de 2005)
- GT** DECRETO FORAL 215/2005, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia. (B.O.B. nº 249, de sábado, 31 de diciembre de 2005)
- GT** ORDEN FORAL 3249/2005, de 28 de diciembre, por la que se desarrolla el sistema de cuenta corriente tributaria. (B.O.B. nº 249, de sábado, 31 de diciembre de 2005)
- IVA** ORDEN FORAL 3223/2005, de 23 de diciembre, por la que se regula la exigencia de justificación documental en la aplicación de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 6 de octubre de 2005, mediante la utilización del procedimiento regulado en el artículo 114 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre del Impuesto sobre el Valor Añadido. (B.O.B. nº 2, de martes, 03 de enero de 2006)
- IAE** ORDEN FORAL 3224/2005, de 23 de diciembre, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática del modelo 848 de volumen de operaciones del Impuesto sobre Actividades Económicas. (B.O.B. nº 2, de martes, 03 de enero de 2006)
- IRPF** ORDEN FORAL 3225/2005, de 23 de diciembre, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática del modelo 184 de declaración informativa anual de entidades en régimen de atribución de rentas. (B.O.B. nº 2, de martes, 03 de enero de 2006)
- IRPF** ORDEN FORAL 200/2006, de 16 de enero, por la que se aprueba el modelo 130 correspondiente al pago fraccionado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el soporte magnético del modelo 296. (B.O.B. nº 17, de miércoles, 25 de enero de 2006)
- IIEE** ORDEN FORAL 209/2006, de 16 de enero, por la que se aprueba el modelo DDC de Declaración Desglose de Cuotas Centralizadas del Impuesto sobre Hidrocarburos. (B.O.B. nº 17, de miércoles, 25 de enero de 2006)
- IIEE** ORDEN FORAL 207/2006, de 16 de enero, por la que se modifican la Orden Foral 279/1998, de 27 de enero, la Orden Foral 671/1998, de 23 de febrero, y la Orden Foral 2361/1997, de 20 de agosto, mediante las que se aprobaron diversos modelos de impreso relativos a los Impuestos Especiales. (B.O.B. nº 17, de miércoles, 25 de enero de 2006)
- IVA** ORDEN FORAL 235/2006, de 16 de enero, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplifica-

- do del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2006. (B.O.B. nº 18, de jueves, 26 de enero de 2006)
- IRPF** ORDEN FORAL 236/2006, de 16 de enero, por la que se fijan los signos, índices y módulos para la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el año 2006. (B.O.B. nº 18, de jueves, 26 de enero de 2006)
- IEDMT** ORDEN FORAL 204/2006, de 16 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. (B.O.B. nº 20, de lunes, 30 de enero de 2006)
- ITP**
- ISD**
- IS** DECRETO FORAL 10/2006, de 7 de febrero, por el que se modifica el Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. (B.O.B. nº 31, de martes, 14 de febrero de 2006)
- IEDMT** ORDEN FORAL 402/2006, de 7 de febrero, por la que se regula el lugar de ingreso de los modelos de impresos 565 y 567 relativos al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. (B.O.B. nº 31, de martes, 14 de febrero de 2006)
- TJ** ORDEN FORAL 496/2006, de 15 de febrero, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de los modelos 043-M de Tasa Fiscal sobre el Juego y 043-G de Recargo de la Tasa sobre el Juego. (B.O.B. nº 39, de viernes, 24 de febrero de 2006)
- IRNR** ORDEN FORAL 507/2006, de 15 de febrero, por la que se aprueba el modelo 299, de declaración anual de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y en otros países y territorios con los que se haya establecido un intercambio de información. (B.O.B. nº 42, de miércoles, 01 de marzo de 2006)
- GT** ORDEN FORAL 499/2006, de 15 de febrero, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de los modelos 430 de declaración-liquidación del Impuesto sobre Primas de seguro y 480 de declaración resumen anual sobre Primas de Seguro. (B.O.B. nº 42, de miércoles, 01 de marzo de 2006)
- IIEE** ORDEN FORAL 503/2006, de 15 de febrero, por la que se aprueba el modelo DCC de declaración de Desglose de Cuotas Centralizadas de los Impuestos Especiales de Fabricación. (B.O.B. nº 42, de miércoles, 01 de marzo de 2006)
- IRNR** DECRETO FORAL 15/2006, de 14 de marzo, por el que se establecen obligaciones de información respecto de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea. (B.O.B. nº 42, de miércoles, 01 de marzo de 2006)
- IVA** DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2006, de 21 de marzo, por el que se



- modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (B.O.B. nº 65, de lunes, 03 de abril de 2006)
- IP**      DECRETO FORAL 60/2006, de 11 de  
**IRPF**    abril, por el que se establecen las normas de campaña de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Patrimonio, correspondientes al período impositivo 2005. (B.O.B. nº 78, de martes, 25 de abril de 2006)
- IP**      ORDEN FORAL 1058/2006, de 12 de  
**IRPF**    abril, por la que se aprueban los modelos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al período impositivo 2005. (B.O.B. nº 78, de martes, 25 de abril de 2006)
- IP**      ORDEN FORAL 1059/2006, de 12 de  
**IRPF**    abril, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de los modelos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al período impositivo 2005. (B.O.B. nº 78, de martes, 25 de abril de 2006)
- IRPF**    ORDEN FORAL 1063/2006, de 12 de abril, por la que se modifica la Orden Foral 236/2006, de 16 de enero, por la que se fijan los índices y módulos para la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el año 2006. (B.O.B. nº 78, de martes, 25 de abril de 2006)
- IVA**    DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2006, de 11 de abril, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adecuar la aplicación de la regla de prorata a la Sexta Directiva europea. (B.O.B. nº 80, de jueves, 27 de abril de 2006)
- GT**  
**IRPF**  
**IS**  
**IRNR**  
**IEE**    DECRETO FORAL 72/2006, de 25 de mayo, por el que se modifican diversos Reglamentos Tributarios. (B.O.B. nº 83, de miércoles, 03 de mayo de 2006)
- IVA**    DECRETO FORAL NORMATIVO 3/2006, de 9 de mayo, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativo al concepto de vehículo destinado al transporte de personas con minusvalía. (B.O.B. nº 97, de martes, 23 de mayo de 2006)
- IRNR**  
**IS**      ORDEN FORAL 1572/2006, de 7 de junio, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de los modelos 200, 201 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en Bizkaia y de Impuesto sobre la Renta de No Residentes con establecimiento permanente, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2005. (B.O.B. nº 114, de jueves, 15 de junio de 2006)
- IRNR**  
**IS**      ORDEN FORAL 1571/2006, de 7 de junio, por la que se aprueban los modelos 200, 201 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el

territorio Histórico de Bizkaia y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2005. (B.O.B. nº 118, de miércoles, 21 de junio de 2006)

**IP** NORMA FORAL 1/2006, de 20 de junio, de medidas tributarias en 2006.  
**IRPF** (B.O.B. nº 125, de viernes, 30 de junio de 2006)  
**IS**  
**ISD**  
**ITP**

### TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA

**IRPF** DECRETO FORAL 68/2005, de 20 de diciembre, por el que se establecen los coeficientes de actualización aplicables, en el ejercicio 2006, a efectos de lo dispuesto en el artículo 43.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (B.O.G. nº 244, de martes, 27 de diciembre de 2005)

**GT** ORDEN FORAL 565/2005, de 19 de diciembre, por el que se aprueba el modelo de convenio de colaboración en materia de cesión de información tributaria, a suscribir entre el Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas y las administraciones públicas interesadas. (B.O.G. nº 246, de jueves, 29 de diciembre de 2005)

**IRPF** DECRETO FORAL 71/2005, de 27 de diciembre, por el que se determinan las retenciones de los rendimientos del trabajo aplicables a partir del 1 de enero de 2006 a los efectos del Impuesto sobre la Renta de

las Personas Físicas. (B.O.G. nº 247, de viernes, 30 de diciembre de 2005)

**IIIE** DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA  
**IVA** FISCAL 2/2005, de 27 de diciembre,  
**IRNR** por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinadas modificaciones introducidas en territorio común por las Leyes 22/2005 y 23/2005. (B.O.G. nº 247, de viernes, 30 de diciembre de 2005)

**IRPF** DECRETO FORAL 72/2005, de 27 de diciembre, por el que se modifica 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. (B.O.G. nº 247, de viernes, 30 de diciembre de 2005)

**IS** DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 3/2005, de 30 de diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades. (B.O.G. nº 247, de viernes, 30 de diciembre de 2005)

**GT** ORDEN FORAL 599/2005, de 27 de diciembre, por la que se establece el procedimiento de ingreso mediante domiciliación bancaria del tributo sobre el juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos. (B.O.G. nº 8, de jueves, 12 de enero de 2006)

**ISD** ORDEN FORAL 631/2005, de 30 de diciembre, por la que se aprueban los nuevos modelos 670, 671 y 672 de declaración-liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (B.O.G. nº 9, de viernes, 13 de enero de 2006)

- IEDMT** ORDEN FORAL 632/2005, de 30 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables, en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. (B.O.G. nº 10, de lunes, 16 de enero de 2006)
- IRPF** ORDEN FORAL 19/2006, de 12 de enero, por la que se determinan los signos, índices o módulos, aplicables a partir de 1 de enero de 2006, de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifican los dispuestos para el 2005 para la actividad de transporte de mercancías por carretera. (B.O.G. nº 17, de jueves, 26 de enero de 2006)
- IIEE** NORMA FORAL 1/2006, de 19 de enero, de convalidación del Decreto Foral-Norma de Urgencia Fiscal 1/2005, de 25 de octubre, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinados preceptos del Real Decreto-Ley 12/2005 de 16 de setiembre. (B.O.G. nº 18, de viernes, 27 de enero de 2006)
- IRNR** ORDEN FORAL de 18 de enero, por la que se aprueba la relación de actividades prioritarias de mecenazgo en las áreas de competencia del Departamento para las relaciones Sociales e Institucionales del ejercicio 2005. (B.O.G. nº 22, de jueves, 02 de febrero de 2006)
- IIEE** DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 1/2006, de 21 de febrero, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinadas modificaciones introducidas en territorio común por la Ley 30/2005 y los Reales Decretos-Ley 1/2006 y 2/2006. (B.O.G. nº 42, de jueves, 02 de marzo de 2006)
- IP** ORDEN FORAL 632/2005, de 30 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables, en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. (B.O.G. nº 49, de lunes, 13 de marzo de 2006)
- IRPF** ORDEN FORAL 235/2006, de 3 de marzo, de revisión de las cuantías exceptuadas de gravamen en concepto de gastos normales de manutención y estancia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (B.O.G. nº 52, de jueves, 16 de marzo de 2006)
- IIEE** NORMA FORAL 2/2006, de 22 de marzo, de convalidación del Decreto Foral-Norma de Urgencia Fiscal 2/2005, de 27 de diciembre, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinadas modificaciones introducidas en territorio común por las Leyes 22/2005 y 23/2005. (B.O.G. nº 61, de miércoles, 29 de marzo de 2006)

- IS** NORMA FORAL 3/2006, de 23 de marzo, de convalidación del Decreto Foral-Norma de Urgencia Fiscal 3/2005, de 30 de diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades. (B.O.G. nº 61, de miércoles, 29 de marzo de 2006)
- PROC** DECRETO FORAL 22/2006, de 28 de marzo, por el que se modifica el Decreto Foral 117/1999, de 21 de diciembre, por el que se desarrollan diversas disposiciones que establecen obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria en relación con determinadas personas y entidades. (B.O.G. nº 63, de viernes, 31 de marzo de 2006)
- IRNR** NORMA FORAL 333/2006, de 29 de marzo, por la que se aprueba el modelo 299 de declaración anual de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y en otros países y territorio con los que se haya establecido un intercambio de información. (B.O.G. nº 63, de viernes, 31 de marzo de 2006)
- IRPF** ORDEN FORAL 258/2006, de 14 de marzo, por la que se aprueban las modalidades, modelos y formas de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al período impositivo 2005, así como el modelo de autoliquidación para la exacción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del recurso comercial permanente en favor de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación, regulándose el plazo y los lugares de presentación. (B.O.G. nº 66, de miércoles, 05 de abril de 2006)
- IIEE** ORDEN FORAL 334/2006, de 29 de marzo, por la que se establecen las condiciones y el procedimiento para la transmisión telemática por Internet de los documentos 500, 503 y notas de entrega de los Impuestos Especiales de Fabricación. (B.O.G. nº 68, de viernes, 07 de abril de 2006)
- IIEE** ORDEN FORAL 335/2006, de 29 de marzo, por la que se establecen normas para la presentación de declaraciones de los Impuestos Especiales de Fabricación cuando se aplican distintos tipos impositivos dentro de un mismo período de liquidación. (B.O.G. nº 68, de viernes, 07 de abril de 2006)
- IRPF** ORDEN FORAL 336/2006, de 30 de marzo, por la que se aprueba la Carta de Servicios de Campaña de Renta y Patrimonio 2005. (B.O.G. nº 68, de viernes, 07 de abril de 2006)
- IRPF** DECRETO FORAL 23/2006, de 4 de abril, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para el año 2006 en el ámbito de los fines de interés general. (B.O.G. nº 73, de miércoles, 19 de abril de 2006)
- INEA** NORMA FORAL 4/2006, de 11 de mayo, de convalidación del Decreto Foral - Norma de Urgencia Fiscal 1/2006, de 21 de febrero, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico

de Gipuzkoa a determinadas modificaciones introducidas en territorio común por la Ley 30/2005 y los Reales Decretos-Ley 1/2006 y 2/2006. (B.O.G. nº 92, de miércoles, 17 de mayo de 2006)

**IVA** DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 2/2006, de 23 de mayo, por el que se adapta el Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, de adaptación de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, a las modificaciones introducidas en las Leyes 3/2006, 4/2006 y 6/2006 con relación al referido Impuesto. (B.O.G. nº 104, de viernes, 02 de junio de 2006)

**IBNR** ORDEN FORAL 533/2006, de 9 de junio, por la que se aprueban las modali-

dades de declaración y los modelos 200 de declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes, y 201 de declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades, correspondientes a los períodos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, ambos del año 2005, así como el modelo 20-C, de exacción, en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes), del recurso cameral permanente en favor de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Gipuzkoa, regulándose, asimismo, la forma de ingreso, el plazo y los lugares de presentación. (B.O.G. nº 119, de viernes, 23 de junio)

## EUSKADIKO ZERGA-KOORDINAZIORAKO ORGANOA ÓRGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA DE EUSKADI

Gaztelako Atea kalea, 15/ Portal de Castilla, 15 zkia.

01007 VITORIA-GASTEIZ

Telefonoa: 945 - 01 67 70

Fax zkia.: 945 - 01 67 71

## HARPIDETZARAKO BULETINA/BOLETÍN DE SUSCRIPCIÓN

IZEN-DEITURAK/NOMBRE Y APELLIDOS: .....  
I.F.Z. edo E.N.A./N.I.F o D.N.I.: .....  
HELBIDEA/DOMICILIO: .....  
HERRIA/MUNICIPIO: .....  
POSTA-KODEA/CÓDIGO POSTAL: .....  
LURRALDEA/PROVINCIA: .....  
TELEFONO zk.: ..... FAX zk.: .....

- URTEKO HARPIDETZA/SUSCRIPCIÓN ANUAL: 3 ale/vol. .... 30,34 euro (BEZ % 4a barne/IVA 4% incluido.)  
 ALE BAT/NÚMERO SUELTO: ..... 12,14 euro (BEZ % 4a barne/IVA 4% incluido.)

DATA/FECHA: ..... IZENPEA/FIRMA: .....

## ORDAINTZEKO MODUA/FORMA DE PAGO

- Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoaren izenean izendun txekea eta bidali honako helbide honetara: Gaztelako Atea, 15 zk, 1007 VITORIA-GASTEIZ.  
*Cheque nominativo a favor de Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi y remitir a la siguiente dirección: Calle Portal de Castilla, n.º 15, 1007 VITORIA-GASTEIZ.*
- Banku transferentzia Caja Vital Kutxa, Postas kalea,13-15 zkian, GASTEIZEN K/K 2097.0178.12.0015172561  
Izena: Euskal Herriko Diruzaintza Orokorra.  
Konzeptua: ZERGAK aldizkaria. Fra. zk.: .....  
*Transferencia bancaria a la cuenta corriente 2097.0178.12.0015172561, de la Caja Vital Kutxa, de la calle Postas, 13-15 en Vitoria-Gasteiz, a nombre de la Tesorería General del País Vasco.*  
Concepto: Revista Zergak, n.º factura: .....







