

ZERGA  
ZERGA  
ZERGA

EUSKADIKO  
ZERGA-KOORDINAZIO-  
ORGANOA



ORGANO  
DE COORDINACION  
TRIBUTARIA DE EUSKADI

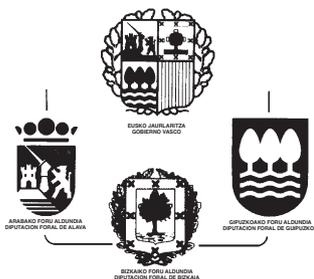
1-2007

**ZERGA**  
GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO

# ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA  
DEL PAÍS VASCO

EUSKADIKO  
ZERGA-KOORDINAZIORAKO  
ORGANOA



ÓRGANO  
DE COORDINACIÓN  
TRIBUTARIA DE EUSKADI

1  
2007

## **ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN**

Juan Miguel Bilbao Garai (Lehendakaria/Presidente)  
Miguel Ortega Abad (Zuzendaria/Director)  
José Rubí Cassinello, Aitor Orena Domínguez, 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  
Telefona/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, telefona 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 egilearen 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 12/12/2006 hasta 21/06/2007

23

Actualidad Bizkaia. Normativa desde 22/11/2006 hasta 12/06/2007

26

Actualidad Gipuzkoa. Normativa desde 20/11/2006 hasta 01/06/2007

41

Actualidad Unión Europea. Informe de Fiscalidad de la Unión Europea 1/2007 (Diciembre 2006 – Mayo 2007)

56

**E**studios y Colaboraciones

Notas sobre la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Virtualidad interruptiva de actos disconformes al ordenamiento y de los recursos interpuestos frente a los mismos. La nueva regulación foral sobre dicha cuestión

*Luis Javier Irastorza Letamendia*

87

Análisis de las principales diferencias existentes entre los regímenes sancionadores tributarios vigentes en los territorios históricos de Gipuzkoa, Álava y Bizkaia y el aplicable en territorio común.

*Idoia Zapirain Torrecilla*

107

La deducción por adquisición de vivienda habitual en el País Vasco.

*Javier Armentia*

121

Análisis y evolución de la exención de las aportaciones onerosas efectuadas a la sociedad conyugal en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

*José Luis Martínez Lamas**Iosu Arteaga Álvarez*

129

**R**eferencias

## DOCUMENTOS

Cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre Impuesto Sociedades País Vasco

- Planteamiento de la Cuestión Prejudicial y Auto de Aclaración
- Observaciones Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, Diputación Foral de Álava, Diputación Foral de Bizkaia y Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao
- Observaciones Diputación Foral de Gipuzkoa
- Observaciones Reino de España
- Observaciones Comisión Europea

157

CONSULTAS OCTE **263**

ESTADÍSTICAS

Recaudación por Tributos Concertados:

- Recaudación 2006
- 1<sup>er</sup>. Cuatrimestre 2007

*Juan Carlos García Amézaga* **269**

**N**ormativa Tributaria 15/12/06 - 29/06/07

Administración del Estado **293**

Comunidad Autónoma del País Vasco **297**

Comunidad Foral de Navarra **297**

Territorio Histórico de Álava **299**

Territorio Histórico de Bizkaia **301**

Territorio Histórico de Gipuzkoa **305**

# E ditorial

Una vez consensuada en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) la reforma del IRPF foral –y rubricada con la posterior aprobación de unas Normas Forales con un alto grado de armonización entre los tres Territorios Históricos<sup>1)</sup>– las primeras sesiones celebradas en 2007 por el órgano creado por la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal dirigieron sus esfuerzos de manera preferente a la búsqueda de un consenso similar respecto a la reforma del Impuesto sobre Sociedades. El proceso de acuerdo, más complicado en este caso –no tanto por el contenido sino por la discrepancia sobre la forma de instrumentar la reforma– desembocó en la elaboración de unos proyectos de norma foral<sup>2)</sup> informados favorablemente por el OCTE que consen-

Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa (EZKO) Foru PFEZaren erreforma adostu ondoren –izenpetu ere egin zuten, eta, gero, Hiru Lurralde Historikoen artean harmonizazio maila altuko hainbat Foru Arau onetsi ere bai<sup>1)</sup>– Zerga Harmonizazio, Koordinazio eta Lankidetzako maiztaren 30eko 3/1989 Legearen bitartez sortutako elkarteak 2007ko lehenengo bilerak egin ditu, eta bertan, ahalegin berezia egin zuten Sozietateen gaineko Zergari buruz antzeko adostasunera iristeko. Adostasuna lortzeko prozesua kasu honetan korapilatsuagoa izan zen –ez soilik edukiagatik, batez ere erreforma antolatzeko moduagatik– eta azkenean, foru arauen proposamen batzuk lantzen bukatu zuten<sup>2)</sup> EZKOak proiektuen aldeko txostena egin zuen eta

<sup>1)</sup> Addenda publicada por Zergak en los primeros meses de 2007 que integra en un único documento las tres Normas Forales del IRPF, identificando las diferencias existentes entre ellas: "Las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los Territorios Históricos de la CAPV": Álava. NORMA FORAL 3/2007, de 29 de enero (BOTH A n° 18 de 12-2-07), Bizkaia. NORMA FORAL 6/2006, de 29 de diciembre, (BOB núm. 248, de 30 de diciembre de 2006), Gipuzkoa. NORMA FORAL 10/2006, de 29 de diciembre, (BOG núm. 247, de 30 de diciembre de 2006).

<sup>2)</sup> No se trata de unas nuevas normas forales del IS, sino de normas forales que modifican las actualmente en vigor.

<sup>1)</sup> "Zergak" aldizkarian 2007ko hasierako hilabeteetan argitaratu zuten Addenda, agiri horretan, PFEZari buruzko hiru Foru Arauak dokumentu bakarrean jaso dira, eta bertan, euren arteko aldeak identifikatzen dira: "Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauak EAeko Lurralde Historikoetan": Araba: 3/2007 FORU ARAUA, urtarrilaren 29koa (ALHAO 18. zkia, 07-02-12koa); Bizkaia: 6/2006 FORU ARAUA, abenduaren 29koa (BAO 248. zkia, 2006ko abenduaren 30ekoa); Gipuzkoa: 10/2006 FORU ARAUA, abenduaren 29koa (GAO 247. zkia, 2006ko abenduaren 30ekoa).

<sup>2)</sup> Ez dira Sozietateen gaineko Zergei buruzko foru-arau berri batzuk, gaur egun indarrean daudenak aldatzen dituzten foru-arauak baizik.

suaban los principales elementos de la reforma del IS: el tipo impositivo, la reconsideración de incentivos fiscales y deducciones, el régimen de las sociedades patrimoniales, la adaptación del régimen de fusiones, .... Sin embargo, el acuerdo no ha llegado a materializarse en los tres Territorios porque, si bien las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava y Bizkaia aprobaron sus respectivas normas forales, en Gipuzkoa no se consiguió concentrar un apoyo político suficiente para sacar adelante el proyecto y este ha quedado por el momento en suspenso.

Si bien se barajó la posibilidad de acometer una reforma integral del impuesto, finalmente se consideró más oportuno afrontar una reforma parcial –como la definen las exposiciones de motivos de las Normas Forales de Álava y Bizkaia– de resultado no tan ambicioso como el que se habría obtenido de la alternativa que se desestimó, pero que, en cualquier caso, ha introducido modificaciones de relevancia en el impuesto sobre sociedades aplicable a partir de 2007 como son: i) los nuevos tipos de gravamen, ii) la reordenación de las deducciones y iii) la modificación del régimen de las sociedades patrimoniales.

i) La reducción de los tipos impositivos, en línea con las tendencias observadas en el panorama europeo e internacional, constituye sin duda la modificación más significativa de la reforma. El tipo impositivo general que estaba fijado en el 32,6% se sitúa ahora en el 28%. Por su parte, las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos pasan de tributar al 40% a una tributación al 35%. En cuanto al régimen de las empresas de reducida dimensión, la nueva regulación fija un solo tipo impositivo, en vez de dos, aplicable a la base imponible en su integridad, que será

proiektu horietan, Sozietateen gaineko Zergaren erreformaren elementu nagusiak adosten ziren: zama-tasa, pizgarri fiskalak eta kenkariaren gaineko hausnarketa, ondare-sozietateen erregimena, bat-egiteen erregimenaren egokitzapena, ... Hala ere, hiru lurraldeetan ez da adostasuna lortu, izan ere, Bizkaia eta Arabako Lurralde Historikoetako Biltzar Nagusiek zegozkien foru arauak onetsi zituzten arren, Gipuzkoan ez zuten proiektua aurrera ateratzeko nahikoa laguntza politikoa biltzea lortu eta oraingoz, eten egin da.

Zergaren reforma integral bat egiteko aukera aintzakotzat hartu zen arren, azkenean, egoikiago iritzi zioten zati baten reforma egiteari –eta hala definitzen duten Araba eta Bizkaiko Foru Arauen arrazoien azalpenek–, beraz, erreformaren emaitza ez zen alde batera utzitako alternatibarekin lor zitezkeen emaitza bezain asmo handikoa, baina, nolana ere, sozietateen gaineko zergan aldaketa garrantzitsuak eragin ditu eta 2007tik aurrera aplikatuko da. Hona hemen aldaketa horien adibide batzuk: i) karga-tasa berriak, ii) kenkariaren berrordenazioa eta iii) ondare sozietateen erregimenaren aldaketa.

i) Zama-tasak murriztea, Europa eta nazioarteko mailan ikus daitezkeen egoeren ildo bereetik, erreformaren aldaketarik esanguratsuen da, zalantzarik gabe. Zama-tasa orokorra %32,6koa zen, eta orain %28koa da. Bestalde, hidrokarburoen lurrazpiko bilteta eta azarnategien esplorazio, ikerketa eta ustiatetan aritzen diren entitateak %40ko zergak ordaintzetik orain %35eko zerga-ordainketa pasatuko dira. Neurri txikiko enpresen erregimenari dagokionez, erregulazio berriak zama-tasa bakarra ezartzen du, bi ezarri beharrean, eta zerga-oinarri osoari aplikatu da kioke, eta %24koa izango da. Azkenik,

del 24%. Finalmente, las entidades que hasta ahora se acogían al tipo del 25% se verán beneficiadas también por una reducción de su gravamen: en su declaración del 2007 aplicarán el tipo del 21%. Entre estas entidades figuran las entidades de previsión social, las cámaras oficiales, los sindicatos, las uniones de cooperativas, etc.

ii) Respecto a la reordenación de las deducciones de la cuota son de destacar los siguientes aspectos:

- en las deducciones que afectan a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico las modificaciones son fundamentalmente aclaratorias, precisando el concepto de investigación y desarrollo.
- por lo que respecta a la deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente, también se introduce mayor precisión en la definición de las inversiones susceptibles de ser beneficiadas.
- la deducción por creación de empleo existente hasta 2007 con carácter general, se limita ahora a los colectivos con especiales dificultades de inserción laboral. Su regulación es básicamente la misma aunque la cantidad a deducir por cada persona contratada se reduce un poco: de 3.606,07 a 3.000 euros.
- la deducción por actividades de exportación, por su parte, va a experimentar una reducción progresiva a partir del ejercicio 2007: en los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007 se aplicará el 12%, a partir de 2008 el 9%, a partir de 2009 el 6% y finalmente, a partir de 2010 se aplicará el 3%. A partir del 1 de enero de 2011,

orain arte %25eko tasari heltzen zioten entitateei ere iritsiko zaie zergaren murrizketa: 2007ko aitorpenean %21eko zama-tasa aplikatuko baitute. Entitate horien artean prebentzio sozialeko entitateak, ganbera ofizialak, sindikatuak, kooperatiben batasunak, eta abar daude.

ii) Kuotaren kenkarien berrantolaketari dagokionez, ondorengo alderdiak dira azpimarragarriak:

- ikerketa zientifiko eta garapen teknologikoaren gainean eragina daukaten kenketetan egin diren aldaketak, funtsean, argigarriak dira, eta ikerketa eta garapenaren kontzeptua zehazten dute.
- kontserbazio eta ingurumeneko jardueren ondoriozko kenketei dagokionez, onura jaso dezaketen inbertsioen definizioa gehiago zehazten da.
- enplegua sortzeagatik 2007. urtera arte oro har egon izan den kenkaria, orain, lan mundura sartzeko zailtasun bereziak dauzkaten kolektiboetara murriztu da. Erregulazioa funtsean berbera da, baina kontratatutako pertsona bakoitzeko kendu daitekeen kopurua pixka bat murriztu da: 3.606,07 eurotik 3.000 eurora, hain zuzen ere.
- esportazio-jardueren ondoriozko kenketak, bestalde, pixkanaka murrizten joango dira 2007ko ekitalditik aurrera: 2007ko urtarrilaren 1etik aurrerako ezarpen-epetan %12a aplikatuko da, 2008tik aurrera %9a, 2009tik aurrera %6a eta azkenik, 2010etik aurrera %3a aplikatuko da. 2011ko urtarrilaren 1etik aurrera, Euskal

las actividades de exportación que realicen las empresas vascas no darán derecho a ningún tipo de deducción.

Ha de destacarse además la derogación, a partir del año 2007, de las siguientes deducciones y bonificaciones:

- deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero.
- bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.
- bonificación por actividades exportadoras.
- deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.
- deducción por inversiones y gastos en locales para prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil.
- deducción por inversiones en el aprovechamiento de fuentes de energía renovable de las pymes.

iii) Otra de las grandes novedades de esta reforma del Impuesto sobre Sociedades es la modificación del régimen especial de las sociedades patrimoniales.

En primer lugar, se cambian algunos de los requisitos que deben cumplir este tipo de sociedades para ser consideradas patrimoniales. Así, todos los socios deben ser personas físicas durante todo el período impositivo y al menos el 90% de los ingresos de la entidad tienen que ser rentas del ahorro.

En segundo lugar, se produce un cambio profun-

Herriko enpresek gauzatzen dituzten esportazio-jarduerek ez dute inolako kenketarik egiteko eskubiderik suposatuko.

Horrez gain, 2007tik aurrera, ondorengo kenkari eta hobari hauen derogazioa nabarmendu behar da:

- enpresak atzerrian kokatzeko inbertsioen ondoriozko kenkaria.
- Ceuta eta Melillan lortutako errenten ondoriozko hobariak.
- esportazio-jardueren ondoriozko hobaria.
- informazio eta komunikazioaren teknologiak sustatzeko kenkaria.
- haur hezkuntzako lehen zikloko zerbitzuak eskaintzeko lokaletan egindako inbertsio eta gastuen ondoriozko kenkaria.
- ETEek energia berriztagarriko iturriak aprobetxatzeko egindako inbertsioen ondoriozko kenkaria.

iii) Sozietateen gaineko Zergaren erreforma honen beste berritasun nagusietako bat ondare-sozietateen erregimen berezia aldatzen duela da.

Lehenik eta behin, ondare-sozietatetzat hartua izateko bete behar diren baldintzetariko batzuk aldatu egin dira. Beraz, sozio guztiek pertsona fisiko izan behar dute ezarpen-epe osoan zehar, eta entitateko diru-sarreraren %90ak, gutxienez, aurrezki-errenta izan behar du.

Bigarrenik, zerga-oinarria determinatzeko

do en las reglas para la determinación de la base imponible.

El tipo de gravamen que deberán aplicar las sociedades patrimoniales será del 18%, no siendo posible acogerse a ninguna deducción, a excepción de la deducción por doble imposición internacional cuando afecte a los impuestos pagados en el extranjero.

Como consecuencia de las modificaciones en este régimen especial, se establece un régimen transitorio para aquellas entidades que dejen de aplicar el régimen de las sociedades patrimoniales en los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007.

Debido a la modificación del IRPF, se aclara que la base imponible de las sociedades patrimoniales cuyo período impositivo se haya iniciado dentro de 2006 y concluya en el año 2007 se determinará aplicando las normas de las leyes de este impuesto y del IRPF, según la redacción vigente a 31 de diciembre de 2006.

Asimismo, se regula un régimen específico de disolución y liquidación.

Además de los tres aspectos subrayados, la reforma del Impuesto sobre Sociedades introduce otros cambios en relación con la obligación personal de contribución, en relación con las operaciones vinculadas - adaptando su regulación a la normativa sobre los precios de transferencia existente en el ámbito internacional- y en el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activo -facilitando la integración europea de las empresas y adaptando su regulación a la normativa comunitaria-.

En otro orden de cosas, este número de Zergak ha querido documentar el debate -muy de actuali-

arauetan aldaketa sakon bat egin da.

Ondare-sozietateek aplikatu beharko duten zama-tasa %18koa izango da, eta ezingo dute inolako kenketarik egin, nazioarteko ezarpen bikoitzeko kenketa izan ezik, atzerrian ordaintzen diren zergei eragiten dienean.

Erregimen berezi honek jasan dituen aldaketen ondorioz, trantsizioko erregimen bat zehaztu da, 2007ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren ezarpen-epetan ondare-sozietateen erregimena aplikatzeari utzi dioten entitateentzako.

PFEZaren aldaketaren ondorioz, ezarpen-epa 2006aren barruan hasi eta 2007aren barruan bukatzen zaien ondare-sozietateen zerga-oinarria zehazteko, zerga horri buruzko legeetako eta PFEZko arauak aplikatuz zehaztuko da (2006ko abenduaren 31n indarrean zegoen idazketak balioko du horretarako).

Halaber, desagiteko eta likidaziorako erregimen espezifikoak ere arautu da.

Azpiratutako hiru alderdiez gain, Sozietateen gaineko Zergaren erreformak beste aldaketa batzuk ere eragingo ditu kontribuzioko betebeharrak pertsonalari dagokionez, lotutako eragiketei dagokionez -eragiketa horien erregulazioa nazioartean dauden transferentzia-prezioei buruzko arautegira egokitzen da- eta bat-egite, banaketa eta aktiboen ekarpenetarako erregimen berezian -enpresak Europan integratzea erraztuko du eta beren erregulazioa erkidegoko arautegira egokituko du-.

Beste gai bati ekinez, Zergak aldizkariko ale honetan gaur egun gori-gorian dagoen eztabaida bat dokumentatu nahi izan da; Sozietateen gaineko

dad en estos días- sobre la compatibilidad con el derecho comunitario de unas normas forales del Impuesto sobre Sociedades que regulan tipos impositivos diferentes a los de territorio común.

Recordar al respecto que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco planteó cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre si el establecimiento de “... un tipo impositivo inferior al general de la Ley del Estado español y unas deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento jurídico tributario estatal, aplicables en el ámbito territorial de dicha entidad infraestatal (Territorio Histórico de Bizkaia) dotada de autonomía, han de considerarse selectivas con encaje en la noción de ayuda de estado ... y han de comunicarse a la Comisión en los términos del artículo 88.3 del Tratado.”

Previamente, la Sentencia del TJCE sobre el caso Azores, había señalando tres criterios cuyo cumplimiento acreditaría la autonomía de un gobierno regional para aprobar medidas fiscales distintas de las del gobierno central de un mismo Estado Miembro sin que las medidas reciban la calificación de selectivas - i) autonomía institucional, ii) autonomía procedimental y iii) autonomía económica- abriendo justificadas expectativas sobre la aplicación mimética de esta jurisprudencia al caso de las normas forales del IS. Sin embargo, a tenor de las observaciones formuladas en el procedimiento sobre la cuestión prejudicial, la *jurisprudencia* Azores no ha servido para que la Comisión reconsidere su interpretación sobre el IS vasco.

Si en el número anterior de Zergak<sup>3)</sup> incluíamos la referida Sentencia del caso Azores, en éste, nos ha parecido de interés para el lector acompañar el

Zergari buruzko foru-arau batzuk edukitzea, foru-arau horiek zama-tasak arautzea eta zama-tasa horiek lurralde komunean daudenak ez izatea Europa-ko Erkidegoko zuzenbidearekin bateragarria ote den, hain zuzen ere.

Horri dagokionez, gogoratu Euskal Herriko Justizia Auzitegi Gorenak Europar Erkidegoetako Justizia Auzitegiari, epaia eman baino lehen, arazoa planteatu ziola, eta honela adierazi zen: “... zama-tasa orokorraren azpitik dagoen Estatu espainiarreko Legeko zama-tasa eta autonomia daukan aipatutako estatuazpiko (Bizkaiko Lurralde Historikoa) entitatearen lurralde-esparruan aplikagarriak diren estatuko zerga-ordenamendu juridikoan existitzen ez diren kuotaren gaineko kenkariak estatuko laguntzaren nozioan sartuta, selektibotzat jo behar dira... eta Ituneko 88.3 artikuluan zehazten denaren arabera Batzordeari jakinarazi behar zaio”.

Hori baino lehenago, Azores kasuari buruz EE-JAk eman zuen sententziak hiru irizpide adierazi zituen, eta irizpide horiek betetzeak esan nahiko luke eskualde bateko gobernuak baduela Estatu Kide bereko gobernu zentralarenak ez beste zerga-neurri batzuk hartzeko autonomia (inork neurri horiek selektibotzat hartu beharrik gabe) – i) autonomia instituzionala, ii) prozedurazko autonomia eta iii) autonomia ekonomikoa. Horrek, jakina, jurisprudenzia hori Sozietateen gaineko Zergari mimetikoki aplikatzeko itxaropen justifikatuak piztu zituen. Hala ere, epaia eman baino lehenagoko gaiari buruzko prozeduran aditzera eman ziren oharrek kontuan hartuz, Azoretako *jurisprudenzia* ez du Batzordeak Euskal Herriko Sozietateen gaineko Zergari buruz egin duen interpretazioa birplanteatzeko balio izan.

Zergak<sup>3)</sup> aldizkariko aurreko alean Azores ka-

<sup>3)</sup> Zergak- Gaceta Tributaria del País Vasco 2-2006, nº 32.

<sup>3)</sup> Zergak- Zergei buruzko Euskal Herriko Kazeta 2-2006, 32. zkia.

propio planteamiento de la cuestión prejudicial por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y las observaciones que han formulado las partes intervinientes en el contencioso, las únicas con posibilidad de actuar directamente en el procedimiento. Por cuestiones de espacio, sin que obedezca a criterio clasificatorio alguno, las observaciones no se incluyen en su integridad, habiéndose debido posponer para su publicación en el siguiente número de la revista las formuladas por: Confebask, la Comunidad Autónoma de La Rioja, la Comunidad de Castilla y León, el Reino Unido, la República Italiana y la Unión General de Trabajadores de La Rioja. Así, en la sección de Referencias de este número, dentro del apartado de Documentos se incluyen:

- Planteamiento de la Cuestión Prejudicial al TJCE (Auto por el que se plantea y Auto de aclaración)
- Observaciones del País Vasco:
  - Observaciones de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, Diputación Foral de Álava, Diputación Foral de Bizkaia y Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao
  - Observaciones de la Diputación Foral de Gipuzkoa
- Observaciones del Reino de España
- Observaciones de la Comisión Europea

En la sección de Actualidad Fiscal los Servicios de Normativa Tributaria o de Política Fiscal de las Diputaciones Forales –autores de la sección– relacionan las disposiciones de naturaleza tributaria aprobadas y publicadas durante el último mes de 2006 y en la primera mitad del año 2007, y seleccionan

suaren epaia jaso genuen, oraingo alean, bada, irakurlearentzat interesgarria dela iruditu zaigu epaia baino lehen piztu zen auziaren planteamendua jasotzea, Euskal Autonomia Erkidegoko Justizia Auzitegi Nagusiarena, alegia, baita auzi horretan parte hartu duten aldeek, hau da, prozeduran zuzenean esku hartzeko aukera zeukaten bakarrek plaza-ratu dituzten oharrak jasotzea ere. Nahikoa toki ez genuela-eta, oharrak ez dira oso-osorik jaso, eta ez dira inolako sailkapen irizpideren arabera antolatu, bestalde, ondoren aipatzen diren entitateek aditzera eman zituzten oharrak atzeratu egin behar izan dira, hortaz, aldizkariko hurrengo alean argitaratuko dira: Confebask, Errioxako Autonomia Erkidegoa, Gaztela eta Leongo Autonomia Erkidegoa, Italiako Errepublika eta Errioxako Langileen Batasun Orokorra. Hortaz, ale honetako Erreferentzien sekzioan, Dokumentuen atalean honakoak jaso dira:

- Epaia Baino Lehenagoko Auzia EEJAri Planteatu zitzaienezkoa (planteamenduko Autoa eta azalpenen Autoa).
- Euskadiren Oharrak:
  - Bizkaiko Lurralde Historikoko Biltzar Nagusien, Arabako Foru Aldundiaren, Bizkaiko Foru Aldundia eta Merkataritza Ganberaren, Bilboko Nabigazioaren eta Industriaren Oharrak.
  - Gipuzkoako Foru Aldundiaren oharrak.
- Espainiako Erresumaren oharrak.
- Europako Batzordearen oharrak.

Gaurkotasun Fiskaleko atalean, Foru Aldundieta Zerga Politika edo Zergen Arautegi Zerbitzuek –foru-aldundiek idazten dute atal hori– zergen gaiaren inguruko xedapenak zerrendatu dituzte (2006.

un grupo de ellas, las que consideran más relevantes, para ser objeto de comentario. Por la nutrida relación de normas, decretos y órdenes forales aprobadas se aprecia una actividad normativa intensa durante el periodo, aunque la parte final del mismo haya estado condicionada por la inactividad de las Juntas Generales debido a las elecciones celebradas en el mes de mayo. En esta ocasión, han sido objeto de especial atención, entre otras disposiciones, las normas forales del IRPF (de cuyo contenido ya se adelantó información suficiente en la anterior edición de la revista) y las normas forales que modifican el Impuesto sobre Sociedades de Álava y Bizkaia (en Gipuzkoa quedó pendiente su aprobación y es objeto de comentario el proyecto que fue aprobado en Consejo de Diputados). Adicionalmente, de entre las disposiciones comentadas, merece mención por lo novedoso de su contenido la Norma Foral de Bizkaia de recuperación de ayudas del Sector Público Foral en el supuesto de deslocalizaciones empresariales, así como varias disposiciones de rango reglamentario como las relativas a las retenciones y pagos a cuenta, las que proceden a desarrollar aspectos de las Normas Forales Generales Tributarias, la aprobación de los signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del IRPF en 2007 o la instrumentación de la devolución de cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos relativas, por una parte al gasóleo de uso profesional y, por otra a los agricultores y ganaderos.

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 entre diciembre de 2006 y mayo de 2007, estructurándose como otras veces en cuatro grandes apartados: i) fiscalidad de las sociedades, ii) el IVA, iii) los Impuestos Especiales y iv) las ayudas de Estado de naturaleza fiscal.

urteko azken hilabetean eta 2007. urteko lehenengo erdian onetsi eta argitaratu diren xedapenak) eta horien arteko batzuk hautatu dituzte, garrantzi gehien daukatela pentsatzen dutenak, bakoitzari buruzko hainbat iruzkin egiteko. Onetsitako arau, dekretu eta foru-aginduen zerrenda oparoa ikusita, epe horretako arauketa-jarduera anitza izan dela ondoriozta daiteke, nahiz eta epearen azken aldia Biltzar Nagusien jarduera faltak (joan zen maiatzean egin ziren hauteskundeen ondorioz) baldintzatuta egon izan den. Oraingoan, arreta berezia piztu dute, beste xedapen batzuen artean, PFEZari buruzko foru-arauek (aurreko alean foru-arau horien edukiri buruzko informazio nahikoa eman genuen) eta Bizkaia eta Arabako Sozietateen gaineko Zerga aldatzen duten foru-arauek (Gipuzkoan foru-araua onesteke geratu zen eta Diputatuen Kontseiluan onetsi zen proiektua iruzkintzen ari dira). Horrez gain, iruzkindutako xedapenen artean, eduki berritzailea dela eta, aipagarria da enpresen deslokalizazioen balizko kasuetan Foru Sektore Publikoaren laguntzak berreskuratzeko Bizkaiko Foru Araua, baita legeria mailako xedapen batzuk ere, esate baterako: atxikipen eta konturako ordainketei buruzkoak; Zergei buruzko Foru Arau Orokorren alderdi batzuk garatzen dituztenak; 2007an PFEZa modu objektiboan kalkulatzeko metodoaren modulu, zeinu edo indizeen onspena; edo Hidrokarburen gaineko Zergaren kuotak itzultzearen instrumentazioa (alde batetik, erabilera profesionalerako den gasolioari buruzko kuotak eta bestetik, nekazari eta abeltzainerari buruzkoak).

Europar Batasuneko gaurkotasan fiskalaren kronikari begiratzeko badiogu (Euskadik Bruselan duen Ordezkaritzako langileek lantzen dute), 2006ko abendua eta 2007ko maiatza bitartean zergen alorrean gertatutako kontu esanguratsuenen berri ikusiko dugu, eta beste batzuetan egin izan duten bezala, lau atal handitan banatu dute: i) sozietateen fiskalitatea, ii) BEZa, iii) Zerga Bereziak eta iv) izaera fiskala daukaten Estatuko laguntzak.

Respecto al primero de estos cuatro apartados, la fiscalidad de las sociedades, se informa: i) del desarrollo del grupo de trabajo sobre la base imponible común consolidada (grupo que focaliza actualmente la estrategia comunitaria de armonización en materia del Impuesto sobre Sociedades) y se da cuenta de los resultados de la novena reunión del grupo<sup>4)</sup>, celebrada los días 12 y 13 de diciembre de 2006 y ii) del Informe de progreso presentado por la Comisión el 2 de mayo de 2007 sobre los avances realizados y por realizar en torno al establecimiento de una base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades. Asimismo, se incluye un comentario sobre la Comunicación de la Comisión, de 26 de febrero de 2007, relativa a las actividades del Foro Conjunto de la UE sobre Precios de Transferencia en el ámbito de los procedimientos de prevención y resolución de litigios y a las Directrices para los acuerdos previos sobre esos precios en la UE.

En el ámbito del IVA se tratan dos cuestiones: la primera, el mecanismo para eliminar la doble imposición en casos particulares (la Comisión lanzó una consulta pública el 19 de febrero de 2007 para pulsar la opinión de individuos y empresas) y, la segunda, la autorización al Reino Unido para introducir el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en algunos servicios (telefonía móvil y microprocesadores).

El apartado sobre Impuestos Especiales trata en profundidad sobre la consulta pública promovida por la Comisión Europea el 30 de marzo de 2007 sobre la legislación fiscal sobre el tabaco y sus posibilidades de reforma, a partir de la cual, la Comi-

Lau atal horien artean, lehendabizikoari dagokionez, hau da, sozietateen fiskalitateari dagokionez, honakoaren berri ematen da: Alde batetik, i) zerga-oinarri komun finkatuari buruzko lan-taldearen garapenaren (gaur egun talde horretan dago oinarriturik Erkidegoak Sozietateen gaineko Zerga harmonizatzeko darabilen estrategia) eta taldearen bederatzigarren batzarreko emaitzen berri ematen da<sup>4)</sup>, batzarra 2006ko abenduaren 12 eta 13an egin zuten. Eta bestetik, ii) Batzordeak 2007ko maiatzaren 2an aurkeztu zuen aurrerapen Txostenari buruzko informazioa ematen da. Txosten hori sozietateen gaineko zergaren zerga-oinarri komun eta finkatua ezartzeko gaiaren inguruan egin diren eta egin behar diren aurrerakuntzei buruzkoa da. Halaber, Batzordearen 2007ko otsailaren 26ko Komunikazioari buruzko ohar bat ere sartu da. Komunikazio horren gaia: auziak prebenitu eta ebazteko prozeduren alorrean EBeko Baterako Foroak Transferentzia Prezioei buruz zer egiten duen, eta EBeko prezio horien alde zurretiko akordioetarako Arauak.

BEZaren esparruari dagokionez, bi gairi buruz hitz egiten da: Alde batetik, kasu partikularretan ezarpen bikoitza ekiditeko mekanismoa eztabaidatzen da (Batzordeak 2007ko otsailaren 19an kontsulta publiko bat egin zuen banakoen eta enpresen iritzia jakiteko) eta bestetik, zenbait zerbitzutan (telefono mugikorra eta mikroprozesagailuak), subjektu pasiboaren inbertsiorako mekanismoa sartzeko Erresuma Batuari emandako baimena eztabaidatzen da.

Zerga Bereziei buruzko atalean sakonki aztertzen da Europako Batzordeak 2007ko martxoaren 30ean tabakoaren zerga-legediari eta legedia horren erreforma egiteko dauden aukerei buruz egin

<sup>4)</sup> La décima reunión del Grupo de Trabajo sobre la base imponible común consolidada tuvo lugar el 13 de marzo de 2007 y, a la fecha de elaboración de este comentario, se encuentra pendiente la publicación del acta de la misma.

<sup>4)</sup> Lan-Taldeak 2007ko martxoaren 13an egin du finkatutako zerga-oinarriari buruz egin duen hamargarren bilera eta iruzkin hau egiten ari izan garen egunetan, bilera haren akta argitaratzeko egin da

sión tiene previsto presentar una propuesta legislativa a finales de 2007.

En cuanto a las ayudas de estado de naturaleza fiscal, se destacan tres casos de actualidad: i) la reapertura por parte de la Comisión de un procedimiento formal de investigación en relación con los Centros de Coordinación de Bélgica, motivada por la Sentencia del Tribunal de Justicia de junio de 2006 que anulaba la Decisión de la Comisión de febrero de 2003 supresora del régimen fiscal de dichos Centros, ii) las Decisiones de la Comisión de febrero de 2007 declarando incompatibles con las normas sobre ayudas de estado a dos normas regionales de incentivos fiscales aplicadas en Sicilia y iii) el impuesto sobre el tonelaje de Dinamarca respecto al cual la Comisión ha abierto un procedimiento de investigación formal.

Adicionalmente, se incluye un resumen con los datos más significativos del Informe sobre ingresos fiscales 1995-2005 publicado por la Oficina de Estadística de las Comunidades Europeas (Eurostat) en marzo de 2007 y se anexa una tabla de datos de los ingresos fiscales de los distintos países de la UE en porcentaje del PIB.

La sección de "Estudios y Colaboraciones" de este número de Zergak se compone de cuatro trabajos. Los dos primeros tienen en común el hecho de abordar cuestiones que forman parte del contenido de las Normas Forales Generales Tributarias como son la prescripción y el régimen sancionador. Los dos restantes, de temática más dispar, afectan en un caso a la imposición directa –la deducción por adquisición de vivienda habitual– y en el otro, a la imposición indirecta –aportaciones onerosas a la sociedad conyugal en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados–.

zuen kontsulta publikoa, eta hortik abiatuz, Batzordeak 2007ko bukaera aldera legegintzarako proposamen bat aurkeztu nahi du.

Izaera fiskala daukaten Estatuko laguntzei dagokienez, gaur egun hiru kasu gailentzen dira: i) Batzordeak ikerketa prozedura formal bat berrieki nahi du Belgikako Koordinazio Zentroei buruz, izan ere, 2006ko ekainean Justizia Auzitegiak emandako Epaiaren ondorioz, 2003ko otsailean Batzordeak hartu zuen Erabakia baliorik gabe geratu zen, eta erabaki hori Zentro horietako zerga-erregimena deuseztatzen zuena zen, ii) Batzordeak 2007ko otsailean hartu zituen Erabakiak, Sizilian aplikatzen diren pizgarri fiskalen eskualde mailako bi arau eta estatutak ematen dituen laguntzak bateraezinak direla deklaritzen zutenak eta iii) Tona-kopuruaren gaineko Danimarkako zerga: Batzordeak auzi horri buruzko ikerketa-prozedura formal bat martxan jarri du.

Horrez gain, 1995-2005eko diru-sarrera fiskalei buruzko Txostenaren laburpen bat jaso da (Europar Erkidegoetako Estatistika Bulegoak (Eurostatek) 2007ko martxoan argitaratu zuena), eta bertan, Txosteneko datu esanguratsuenak bildu dira, eta gainera, taula bat sartu dute eranskin gisa, eta, taulan, EBeko herrialdeen diru-sarrera fiskalei buruzko datuak jaso dira, BPGaren ehunekoaren arabera .

Zergak aldizkariaren ale honetako "Ikerketak eta Kolaborazioak" atala lau lanek osatzen dute. Lehenengo biek Zergei buruzko Foru Arau Orokorren edukiaren barruko gaiak dihardute, zehazki, preskripzioaz eta zigor-erregimenaz. Beste bietan azaltzen diren gaiak desberdinak dira, kasu batean zuzeneko ezarpenaren inguruan hitz egiten du –ohiko etxebizitza eskuratzearen ondoriozko kenkaria– eta bestean zeharkako ezarpenari buruz dihardu –Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergan ezkontideen sozietateari egindako kostu handiko ekarpenak–.

**Luis Javier Irastorza Letamendia**, licenciado en Derecho y, en la actualidad, integrante de los servicios de inspección de la Diputación Foral de Gipuzkoa, trata en el artículo que abre esta sección el tema de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, centrándose en analizar la interrupción de la misma.

El autor plantea la cuestión a la luz de la jurisprudencia y de la doctrina administrativa y, apoyado en el criterio de otros autores que han estudiado el instituto de la prescripción, facilita al lector argumentos para responder a la cuestión de si actos que infringen el ordenamiento jurídico (ya sean nulos de pleno derecho o anulables), así como la interposición de reclamaciones frente a los mismos, interrumpen la prescripción.

El trabajo parte de una breve introducción sobre el tratamiento de la cuestión en otras ramas del ordenamiento distintas de la tributaria, para ocuparse después de su tratamiento en el ámbito tributario y detenerse expresamente a valorar la nueva regulación contenida en las todavía recientes Ley y Normas Forales Generales Tributarias, ahora más detallada, respecto a los motivos de interrupción del instituto de la prescripción. Asimismo se detectan y se ponen de manifiesto algunas diferencias entre las disposiciones reguladoras de esta materia en cada ámbito territorial y se trata de determinar su alcance.

En los últimos años han sido objeto de aprobación, tanto en el ámbito estatal como en el correspondiente a los Territorios Históricos del País Vasco, sendas disposiciones normativas reguladoras del régimen sancionador tributario, dictadas en desarrollo de las normas o leyes generales tributarias vigentes en cada uno de dichos territorios. El estudio de **Idoia Zapirain Torrecilla**, utilizando como base comparativa los textos vigentes en el Territorio Histórico de Gipuzkoa –la autora trabaja como técnico

**Luis Javier Irastorza Letamendia** Zuzenbideko lizentziaduna da, gaur egun Gipuzkoako Foru Aldundiko ikuskaritza zerbitzuetako kide da, eta atal horretako lehenengo artikuluan Administrazioak zerga-zorra determinatzeko duen eskubidearen preskripzioaz dihardu, eta zor horren etena aztertzen du batez ere.

Autoreak auzia jurisprudentziaren eta administrazioaren doktrinaren arabera aztertzen du, eta preskripzioaren institutua aztertu duten beste autore batzuen irizpidean oinarrituta, irakurleari hainbat argumentu eskaintzen dio, jakiteko ea ordenamendu juridikoa urratzen duten ekintzek berek (erabat deusezek nahiz deuseztagarriek) eta egintza horien aurka erreklamazioa jartzeak berak preskripzioa eteten duten ala ez.

Lanaren abiapuntua sarrera labur bat da, bertan ordenamenduko beste adar batzuei buruz hitz egiten du, hau da, zergen adarra ez den beste adar batzuei buruz. Horren ostean, zergen esparruaren inguruan dihardu eta, berariaz geldialdi bat eginik, duela gutxiko Zergei buruzko Lege eta Foru Arau Orokorretan jasotzen den erregulazio berria, lehengoa baino xeheagoa dena, preskripzioaren institutuaren etenaren arrazoiei dagokienez baloratzen du. Halaber, lurralde bakoitzeko materia honetako xedapen erregulazioen arteko desberdintasun batzuk azalartzen ditu eta horien irismena zehazten saiatu da.

Azken urteotan, bai Estatu mailan, baita Euskadiko lurralde Historikoetan ere, zergen esparruko zigor-erregimena erregulatzen duten xedapen arauemaile bana onetsi dira, eta aipatutako lurralde horietako bakoitzean indarrean dauden zergen gaineko lege edo arau orokorrak garatu beharrez eman dituzte. **Idoia Zapirain Torrecillak** egin duen azterketan, Gipuzkoako Lurralde Historikoan indarrean dauden testuak konparazioa egiteko oinarri gisa erabiliz –autore horrek Gipuzkoako Lurralde

en el Departamento para la Fiscalidad y la Finanzas de la Diputación Foral de este territorio- analiza dichas disposiciones normativas poniendo de relieve las principales diferencias existentes entre los regímenes sancionadores tributarios aplicables en la actualidad en los territorios vascos y en territorio común.

A lo largo del artículo, se ponen de manifiesto diferencias territoriales en: i) la definición de los principios generales del derecho sancionador tributario, ii) la clasificación-calificación de las infracciones tributarias, ámbito en el que la autora reconoce las diferencias de mayor entidad, iii) las sanciones aplicables a cada una de las infracciones tipificadas (clases de sanciones, criterios de graduación aplicables, reducción de las sanciones, prescripción y caducidad), iv) el procedimiento sancionador y v) los recursos contra las sanciones.

Las Normas Forales del IRPF recientemente aprobadas por las Juntas Generales de cada uno de los Territorios Históricos, con entrada en vigor en 2007, proceden a reformar la regulación del impuesto introduciendo cambios que, entre otras cuestiones, afectan a la deducción por adquisición de vivienda habitual, rediseñándola con objeto de hacerla menos compleja, pero sin rebajar el incentivo fiscal existente. En concreto, se individualiza la deducción pasando de ser por vivienda a determinarse por contribuyente (duplicando por tanto la cantidad deducible a la que tiene derecho una pareja), se incrementa hasta 36.000 € el crédito fiscal a lo largo de los sucesivos periodos por cada contribuyente, se aumenta el porcentaje de deducción de la inversión del 15% al 18% fijando adicionalmente un límite de deducción máxima anual de 2.160 € y se establecen tratamientos más ventajosos para algunos colectivos concretos (familias numerosas y menores de 35 años).

Historikoko Foru Aldundian teknikari gisa lan egiten du Fiskalitaterako eta Finantzetarako Departamentuan, aipatutako xedapen horien analisia egiten du eta gaur egun Euskal Herriko lurraldeetan eta lurralde komunean aplikatzen diren zergen alorreko zigor-erregimenen arteko desberdintasun nagusiak nabarmentzen ditu.

Artikuluari zehar, lurraldeen arteko desberdintasun hauek azpimarratzen dira, besteak beste: i) zergaren alorreko zigor-eskubidearen printzipio orokorren definizioa, ii) zergen alorreko urraketen sailkapen-kalifikazioa (esparru horretan, autoreak garrantzia gehien daukaten desberdintasunak azalerraten ditu), iii) tipifikatutako urraketa bakoitzari aplikatzen zaizkion zigorrak (zigor-motak, aplikatzen diren mailaketa-irizpideak, zigorren murrizketak, preskripzioa eta iraungipena), iv) zigortzeko prozedura eta v) zigorren kontrako errekurtsuak.

PFEZaren esparruan Lurralde Historiko bakoitzeko Biltzar Nagusiek duela gutxi onetsi dituzten Foru Arauek, 2007ko ekitaldian indarrean sartu direnek, zergaren erregulazioa aldatzen dute, eta, besteak beste, ohiko etxebizitza eskuratzearen ondoriozko kenkariaren gainean eragina daukaten hainbat aldaketa sartzen dituzte: kenkaria berriro diseinatzen dute konplexutasuna gutxitzeko asmoz, baina ez da gaur egun existitzen den pizgarri fiskala murrizten. Zehazki, kenkariari dagokionez banan banako bereizketa ezarri da, hortaz, kenkaria etxebizitza bakoitzekoa izatetik zergapeko banako bakoitzekoa izatera pasatu da (beraz, bikoteen kenkaria bikoiztu egin da), zerga-kreditua 36.000 euroraino igo da hurrengo zergapeko epeetan zehar, inbertsoaren ondoriozko kenkariaren ehunekoak %15etik %18ra igo da, eta urteroko 2.160 euroko gehienezko kenketa jarri da muga gisa, eta zenbait kolektibo jakini (familia ugarietara eta 35 urtetik beherakoei) abantaila gehiago eskaintzen dizkieten tratamendu batzuk ezarri dira.

**Javier Armentia Basterra**, licenciado en Derecho que ocupa el puesto de Jefe del Servicio de Normativa Tributaria en la Diputación Foral de Álava, explica en su artículo cómo queda esta deducción –prácticamente idéntica en los tres territorios tras la reforma. Estructura su exposición dedicando un apartado al concepto de vivienda habitual, otro a los conceptos deducibles y un apartado final al funcionamiento de la deducción. Este último se divide a su vez en varios epígrafes: a) régimen general, b) régimen especial, c) extensión del crédito de vivienda a 36.000 €, d) deducción por adquisición de vivienda habitual adquirida en común por varias personas con anterioridad a 1 de enero de 2007, e) exención por reinversión en vivienda habitual: transmisiones anteriores al 1 de enero de 2007, f) tributación conjunta, g) obligación de satisfacer, en virtud de decisión judicial, cantidades por la vivienda familiar y h) requisitos o condicionantes que desaparecen en la nueva Norma Foral.

Por último, **José Luis Martínez Lamas** y **losu Arteaga Álvarez**, ambos licenciados en Derecho, intentan a través de su estudio clarificar las dudas que se plantean respecto al tratamiento tributario de la aportación de bienes y derechos efectuada a la sociedad de gananciales por parte de los cónyuges.

Comienzan con un repaso a la evolución histórica de la cuestión, remontándose varias décadas atrás, antes de detenerse en el punto principal que centra su trabajo: la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de “las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales”. Más concretamente, focalizan su análisis en la aplicabilidad de esa exención en los supuestos de apor-

**Javier Armentia Basterra** Zuzenbidean lizentziaduna da eta Arabako Foru Aldundiko Zerga-Araudiaren Zerbitzuko Nagusia da, eta berak idatzitako artikuluan kenkari hori –ia berdin-berdina da hiru lurraldeetan- erreformaren ostean nola geratuko den azaltzen du. Bere azalpenean ohiko etxebizitzaren kontzeptuari buruzko atal bat dago, beste atal batean kenkariei buruz dihardu eta azken atalean, kenketak nola funtzionatzen duten azaltzen du. Azken atal hori ere beste epigrafe batzuetan banatzen du: a) erregimen orokorra, b) erregimen berezia, c) etxebizitza-kreditua 36.000 euroraino hedatzea, d) hainbat pertsonarekin 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen ohiko etxebizitza eskuratu izanaren ondoriozko kenkaria, e) ohiko etxebizitzan inbertitzearen ondoriozko salbuespena: 2007ko urtarrilaren 1a baino lehenagoko esku-aldaketak, f) elkarrekin egindako zerga-ordainketa, g) erabaki judiziala dela eta, familiaren etxebizitza izateagatik hainbat kopuru ordaindu beharra eta h) Foru Arau berriarekin desagertzen diren betebeharrak edo baldintzak.

Azkenik, **José Luis Martínez Lamasek** eta **losu Arteaga Álvarezek** egin duten azterketaren bitartez (biak dira Zuzenbidean lizentziadunak), ezkontideek irabazpidezko ondasunei egiten dioten ondasun-eta eskubide-ekarpenaren zerga-tratamenduari buruz planteatzen diren zalantzak argitzen saiatzen dira.

Auziaren bilakaera historikoa berrikusten hasten dira, eta zenbait hamarkada atzera egin, eta gero, beren laneko puntu nagusian zentratzen dira: Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergarako salbuespen hauek: “ezkontideek ezkontideen sozietateari egin dizkieten ondasun-eta eskubide-ekarpenak, desgitean horren alde eta horren ordainetan egiaztatzen diren esleipenak eta arrazo hori dela eta ezkontideek irabazpidezko ondasunen ordainetan

tación de bienes privativos a la sociedad de gananciales y se apoyan para ello en las más asentadas interpretaciones de la Doctrina, en los pronunciamientos de los Tribunales y en la opinión de diversos autores que también han estudiado la cuestión.

Asimismo se hace una referencia a las peculiaridades territoriales en el ámbito de la aportación de bienes o derechos efectuada a la sociedad conyugal –adelantamos que poco significativas a juicio de los autores– y se concluye con una interesante valoración final recogida en el apartado de conclusiones.

La sección de “Referencias” se estructura en este número de la revista en tres subsecciones:

- 1) La primera de ellas, la de “Documentos” a la que hemos hecho alusión anteriormente en este editorial, reproduce varios escritos relacionados con la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre la compatibilidad del IS vasco con el derecho comunitario.
- 2) La segunda subsección, la de “Consultas OCTE”, abre 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 ...”*.

gauzatzen diren transmisioen” kasuen salbuespena. Zehatzago esateko, analisia salbuespen hori irabazpidezko sozietateari egindako ondasun pribatibozko ekarpenen kasuaren aplikagarritasunean zentratzen dute, eta horretarako, Dotrinaren interpretazio finkatuenetan, Auzitegiek esandakoetan eta auzia aztertu duten autoreen iritzietan oinarritzen dira.

Horrez gain, ezkontideen sozietateari egindako ondare edo eskubideen ekarpenaren esparruari dagokionez, lurraldeen berezitasun bat aipatzen dute –aldeaz aurretik diogu autoreek uste dutela ez direla oso esanguratsuak– eta bukaeran, ondorioen atalean, azken balorazio interesgarri bat jasotzen dute.

Aldizkariko ale honetako “Erreferentziak” sekzioa hiru azpisekziotan dago banatuta:

- 1) Lehenengoa “Dokumentuak” da, lehen ere editorial honetan aipatu dugu atal hori. Bertan, Euskadiko Auzitegi Nagusiak Europako Erkidegoetako Justizia Auzitegiari euskal Sozietateen Zerga eta Erkidegoko Zuzenbidea bateragarriak ote diren galdezka egin zion epai aurreko galderari buruzko hainbat idazki duzue.
- 2) Bigarren azpisekzioa, “EZKO Kontsultak” da, eta bertan, Zerga-Koordinaziorako Organoa jakinarazi dituen zergei buruzko kontsultak jasotzeko tarte bat uzten da, Zergen Amortizazio, Koordinazio eta Lankidetzako maiatzaren 30eko 3/1989 Legeko 14. artikuluan ezarritakoaren arabera: *“Lurralde Historikoetako Zerga-Administrazioak defendatutako irizpideen koordinazioa lortzeko helburuarekin, Zerga-Koordinaziorako Organoak dagokion txostena egin ostean, kontsulta lotesleak bideratu egingo dira...”*.

En este número de Zergak se han seleccionado tres consultas que afectan al IVA, al Impuesto sobre la Renta de no Residentes y al Impuesto sobre Sociedades respectivamente:

Zergak aldizkariaren ale honetan BEZari, Egoiliar ez direnen Errentaren gaineko Zergari eta Sozietateen gaineko Zergari buruzko hiru kontsulta hautatu dira, hurrenez hurren:

Concepto tributario	Resumen Consulta
IVA	Tributa al tipo impositivo del 7% un producto que tiene como finalidad principal el tratamiento de pacientes con deficiencias físicas de movilidad.
IRNR Convenio Francia	Prestación de servicios docentes y de investigación en territorio foral por parte de una persona física residente en Francia, en virtud de un contrato de trabajo por cuenta ajena con persona jurídica de derecho público domiciliada en territorio foral: los rendimientos obtenidos están sujetos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes y a su sistema de retenciones.
IS	i) Determinación del domicilio fiscal de una entidad con domicilio social en territorio foral (en el que se concentra el mayor valor del inmovilizado, así como el archivo general –contabilidad, impuestos, nóminas, correspondencia y otros- y el despacho del administrador único desde el que éste desempeña su cometido), pero que tiene descentralizados en sus sucursales los procesos de dirección, producción y gestión administrativa y tiene externalizados en la sociedad cabecera del grupo

Zergen alorreko atala	Kontsultaren laburpena
BEZ	Nagusiki mugikortasuneko gabezia fisikoak dauzkaten pazienteak tratatzeko erabiltzen den produktu batek %7ko zerga-oinarria du.
EEEZ Frantziako Hitzarmena	Frantzian bizi den pertsona fisiko batek lurralde foralean irakaskuntzako eta ikerketako zerbitzuak eskaintzea. Lurralde foralean helbideratutako eta eskubide publikodun pertsona juridiko batekin dauka egina lan-kontratua, besteren konturakoa. eskuraturako errendimenduak Egoiliar Ez direnen Errentaren gaineko Zergaren eta horren atxikipen-sistemaren menpe daude.
SZ	i) Entitate baten helbide fiskala zehaztea: Sozietatearen helbidea lurralde foralean dauka (hortxe biltzen da ibilgetuaren balore gehiena, baita agiritegi nagusia –kontularitza, zergak, soldata-orriak, posta eta beste batzuk- eta administratzaile bakarrak bere lana gauzatzeko erabiltzen duen bulegoa ere), baina zuzendaritza, produkzio eta administrazioko kudeaketa prozesuak egoitza desberdinetan deszentralizatuta dauka, eta koordinazio, laguntza eta aholkularitza estrategikoa, merkataritzakoa,

IS	<p>(territorio común) los servicios centrales en materia de coordinación, asistencia y asesoramiento estratégico, comercial, contable y financiero.</p> <p>ii) Dado su volumen de operaciones superior a 6 millones de euros, la normativa aplicable del IS será la estatal si en el ejercicio anterior hubiera realizado en territorio común más del 75% de su volumen de operaciones y se aplicará normativa foral si se incumple esa condición.</p>	SZ	<p>kontularitzakoa eta finantza kanpoan dauzka, taldearen buru den sozietatean (lurralde komuna).</p> <p>ii) Gauzatzen diren jarduerak 6 milioi eurotik gorako bolumena izatearen ondorioz, aurreko ekitaldian jardueren %75a baino gehiago lurralde komunean gauzatu badu, Sozietateen gaineko Zergari buruzko arautegi aplikagarria estatu mailakoa izango da, eta baldintza hori ez baldin bada betetzen, foru arautegia aplikatuko da.</p>
----	--	----	--

3) Por último, 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 información sobre la recaudación por tributos concertados de las Diputaciones Forales correspondiente al cierre del ejercicio 2006, así como un avance de la recaudación del primer cuatrimestre de 2007, periodo no muy significativo aún, pero que sí puede apuntar tendencias para este año.

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 15 de diciembre de 2006 y el 29 de junio de 2007.

Por último, sugerimos al lector interesado en completar la información útil sobre materia tributaria foral, que acceda a los espacios destinados a este fin

3) Azkenik, “Erreferentziak” sekzioan “Estatistikak” atala dago. Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Herri Administrazioaren Sailean Diru-Sarreren Kudeaketa eta Bilketen Análisi Zerbitzuko Nagusi diharduenak landu du, **Juan Carlos García Amézagak**, alegia, eta, Zergak aldizkariko ale honetan, Foru Aldundiek 2006ko ekitaldiaren bukaeran zerga itunduen bidez egin duten bilketari buruzko informazioa dator jasota, eta 2007ko lehenengo lauhilabeteko bilketari buruzko informazioa aurreratzen da. Azken epe hori oraindik ez da oso esanguratsua, baina baliteke urte honetako joera argitzea.

“Administrazioaren Informazioa” sekzioan Araban, Bizkaian, Gipuzkoan, Euskal Autonomia Erkidegoan, Nafarroako Foru Erkidegoan eta lurralde komunean 2006ko abenduaren 15etik 2007ko ekainaren 29ra zergei buruzko alorrean onetsi diren arautegien zerrenda biltzen da.

Azkenik, zerga foralen alorrari buruzko informazioa osatu nahi duten irakurleei, EAEko lurralde historiko bakoitzean horretarako sortu diren web

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)), desde la que se puede acceder a la aplicación "Código Fiscal Foral" que ofrece una versión integrada de la normativa tributaria de los tres territorios históricos.

orrialdeetara jo dezatela iradokitzen diegu ([www.alava.net](http://www.alava.net), [www.bizkaia.net](http://www.bizkaia.net), [www.gipuzkoa.net](http://www.gipuzkoa.net)), bestela, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Herri Administrazioiko Saileko web orrialdean ([www.ogasun.ejgv.euskadi.net](http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net)) ere "Foru Zerga Kodea" aplikazioan sar daitezke, bertan, hiru lurralde historikoetako zerga arloko arautegiaren bertsio integratu bat eskaintzen da.



# A ctualidad Fiscal

## ACTUALIDAD ÁLAVA

Normativa tributaria aprobada y publicada en el Territorio Histórico de Álava desde 12 de diciembre de 2006 a 21 de junio de 2007

Orden Foral 621/2006, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 24 de noviembre, por la que se modifica la Orden Foral 41/2000 de 24 de enero que aprobó el modelo 187, así como la Orden Foral 59/2006 de 8 de febrero en relación con el plazo de presentación del modelo 184.

(B.O.T.H.A. nº 143 de 18-12-06) (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Sociedades)

Decreto Foral 74/2006, del Consejo de Diputados de 29 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (B.O.T.H.A. nº 145 de 22-12-06) (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 7/2006, del Consejo de Diputados de 5 de diciembre, que modifica las Normas Forales 42/1989 y 46/1989, ambas de 19 de julio, reguladoras de los Impuestos sobre Bienes Inmuebles

y sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, respectivamente.

(B.O.T.H.A. nº 146 de 27-12-06) (Haciendas Locales, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana)

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2006, del Consejo de Diputados de 13 de diciembre, que adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Álava a las modificaciones en el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco establecidas por el Real Decreto Ley 10/2006, de 10 de noviembre.

(B.O.T.H.A. nº 146 de 27-12-06) (Impuestos Especiales)

Orden Foral 622/2006, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 24 de noviembre, por la que se aprueba el nuevo modelo 390 de declaración-liquidación anual del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(B.O.T.H.A. nº 146 de 27-12-06) (Impuesto sobre el Valor Añadido)

Decreto Foral 82/2006, del Consejo de Diputados de 28 de diciembre, aprueba la modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Reglamento del Impuesto so-

bre Sociedades.

(B.O.T.H.A. nº 147 de 29-12-06) **(Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades)**

**Orden Foral 686/2006**, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 28 de diciembre, por la que se modifican las Órdenes Forales 1280, de 8 de noviembre de 1999, y 881, de 11 de diciembre de 2000, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, por las que se aprueban los modelos 216 y 296 respectivamente.

(B.O.T.H.A. nº 12 de 29-1-07) **(Impuesto sobre la Renta de no Residentes)**

**Norma Foral 3/2007**, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (B.O.T.H.A. nº 18 de 12-2-07, Suplemento) **(Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre el Patrimonio, Régimen Fiscal de las Cooperativas, Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo, Otros Temas)**

**Decreto Foral 2/2007**, del Consejo de Diputados, de 30 de enero, que aprueba el Reglamento regulador en el Territorio Histórico de Álava del Procedimiento de las reclamaciones y recursos en vía económico-administrativa.

(B.O.T.H.A. nº 18 de 12-2-07) **(Norma Foral General Tributaria)**

**Orden Foral 54/2007**, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 31 de enero, por la que se aprueban los modelos 110 y 111 de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre los rendimientos del trabajo, de determinadas actividades económicas y premios.

(B.O.T.H.A. nº 19 de 14-2-07) **(Impuesto sobre la**

**Renta de las Personas Físicas)**

**Decreto Foral 3/2007**, del Consejo de Diputados de 30 de enero, que determina, a los efectos 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, las actividades prioritarias para el ejercicio 2007.

(B.O.T.H.A. nº 19 de 14-2-07) **(Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo)**

**Resolución 119/2007**, del Director de Hacienda de 30 de enero, por la que se aprueban las condiciones técnicas y diseño de los soportes magnéticos válidos para sustituir los modelos en papel correspondientes a las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelos 300, 310, 320 y 330, así como del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, modelos 110, 111 y 115-A.

(B.O.T.H.A. nº 24 de 26-2-07) **(Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido)**

**Decreto Foral 1/2007**, del Consejo de Diputados de 16 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 28 de 7-3-07) **(Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte)**

**Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2007**, del Consejo de Diputados de 20 de fe-

brero, que adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Álava a los cambios establecidos por Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y por Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007.

(B.O.T.H.A. n° 30 de 12-3-07) **(Norma Foral General Tributaria, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales, Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos)**

**Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2007**, del Consejo de Diputados de 27 de febrero, que adapta a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Álava los cambios establecidos por el Real Decreto-Ley 13/2006, de 29 de diciembre, por el que se establecen medidas urgentes en relación con el programa PREVER, y por la Ley 44/2006, de 29 de diciembre, de mejora de la protección de los consumidores y usuarios.

(B.O.T.H.A. n° 32 de 16-3-07) **(Impuestos Especiales)**

**Decreto Foral 17/2007**, del Consejo de Diputados de 27 de febrero, que establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos y de las cuotas correspondientes a la aplicación del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos por consumo de gasóleo profesional y actualización de referencias de códigos de la nomenclatura combinada contenidas en el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 16 de febrero, de los Impuestos Especiales.

(B.O.T.H.A. n° 32 de 16-3-07) **(Impuestos Especiales, Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos)**

**Orden Foral 144/2007**, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 6 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 2006.

(B.O.T.H.A. n° 34 de 21-3-07) **(Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio)**

**Norma Foral 6/2007**, de 12 de marzo, de Medidas Tributarias para el año 2007.

(B.O.T.H.A. n° 36 de 26-3-07, Suplemento) **(Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados)**

**Decreto Foral 20/2007**, del Consejo de Diputados de 13 de marzo, que aprueba el procedimiento para la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo.

(B.O.T.H.A. n° 37 de 28-3-07) **(Impuestos Especiales)**

**Decreto Foral 35/2007**, del Consejo de Diputados de 17 de abril, de modificación de determinados preceptos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y actualización, para el ejercicio 2007 de los signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(B.O.T.H.A. n° 46 de 18-4-07) **(Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)**

**Norma Foral 13/2007**, de 26 de marzo, de modificación de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

(B.O.T.H.A. n° 47 de 20-4-07, Suplemento) **(Im-**

puesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sociedades, Régimen Fiscal de las Cooperativas, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mece-nazgo)

Decreto Foral 44/2007, del Consejo de Dipu-tados de 8 de mayo, que regula para el ejercicio 2007 el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.  
(B.O.T.H.A. n° 63 de 25-5-07) (Impuesto sobre el Valor Añadido)

Orden Foral 224/2007, del Diputado de Ha-cienda, Finanzas y Presupuestos, de 19 de abril, 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 estable-cimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava aplica-ble a los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2006.  
(B.O.T.H.A. n° 64 de 28-5-07) (Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de no Resi-dentes)

Decreto Foral 47/2007, del Consejo de Dipu-tados de 29 de mayo, que actualiza los signos, ín-dices o módulos aplicables a la determinación del rendimiento neto de la actividad de "Transporte de mercancías por carretera".  
(B.O.T.H.A. n° 69 de 8-6-07) (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

Resolución 990/2007, del Director de Hacia-da de 4 de junio, por la que se aprueban las condi-ciones técnicas y el diseño de los soportes magnéti-

cos válidos para sustituir el modelo en papel corres-pondiente a la declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes y enti-dades en régimen de atribución de rentas constitui-das en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava), modelo 200-A.  
(B.O.T.H.A. n° 74 de 20-6-07) (Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Sociedades)

## ACTUALIDAD BIZKAIA

Normativa tributaria aprobada y publicada en el Territorio Histórico de Bizkaia desde 22 de no-viembre de 2006 a 12 de junio de 2007

**NORMA FORAL 6/2006, de 29 de diciem-bre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

La Norma Foral se estructura en catorce Títulos, siendo los más destacables los que hacen referen-cia al hecho imponible, base imponible, base liqui-dable, cuota íntegra y tributación conjunta.

Por lo que se refiere al Título I, dedicado a la naturaleza y ámbito de aplicación del Impuesto, destaca el régimen de opción por la tributación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a las personas físicas que adquieran su residencia en Bizkaia.

El Título II se refiere al hecho imponible y en el mismo se especifica que la renta obtenida por el contribuyente se clasificará en general y del ahorro.

El Título III, referido a los contribuyentes, no sufre modificaciones sustanciales respecto a la regulación

anterior.

El Título IV regula la base imponible y se estructura en diversos Capítulos dedicados a cada una de las diferentes fuentes de renta. Lo primero que hay que destacar es que la Norma Foral va a dividir la base imponible en general y del ahorro con diferente tratamiento tributario para cada una de ellas.

La tributación de las rentas del capital es uno de los aspectos que sufre mayor variación en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debido a que, en la línea marcada por los países de la OCDE, se ha tratado de adecuar la fiscalidad de estas rentas, teniendo en cuenta la libertad de movimiento de capitales y la competencia de los diferentes mercados por la captación de estos recursos.

Esta importante modificación en la normativa da como resultado una nueva estructura del Impuesto surgiendo dos conceptos nuevos en la renta sometida a gravamen: la renta general y la renta del ahorro.

Esta nueva renta del ahorro está compuesta por los rendimientos del capital inmobiliario procedentes del arrendamiento de viviendas, por la mayor parte de los rendimientos del capital mobiliario y por las ganancias y pérdidas que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales.

Estos rendimientos que se integran en la base del ahorro tributan al tipo del 18 por 100. Dado que la tributación se efectúa a un tipo fijo, se eliminan los porcentajes de integración que pretendían atenuar los efectos de la progresividad del tributo.

Por lo que a los rendimientos de capital inmobiliario se refiere, además de lo señalado anteriormente, se introducen varias novedades. En primer lugar, hay que mencionar la eliminación del

gravamen de la renta imputada por la titularidad de una vivienda no habitual.

En segundo lugar, con el fin de fomentar el arrendamiento de inmuebles destinados a viviendas e incentivar la salida al mercado de las mismas, se aplicará una bonificación del 20 por 100 para el cálculo del rendimiento neto, siempre que la renta proceda del arrendamiento de viviendas.

En materia de ganancias y pérdidas patrimoniales resulta relevante la tributación de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994. De esta forma, la disposición transitoria primera regula el régimen transitorio relativo al tratamiento fiscal de dichas ganancias y mantiene la aplicación de los llamados “coeficientes de abatimiento consolidados” por los contribuyentes en relación con elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a dicha fecha. A estos efectos, las ganancias se entienden generadas de forma lineal en el tiempo, atendiendo al número de días transcurridos.

Con respecto a los sistemas de previsión social, hay que destacar el mantenimiento de las cuantías y de los productos que pueden ser objeto de reducción, con el fin de estabilizar estos sistemas previsionales destinados al ahorro a largo plazo y cuya regulación no debe ser objeto de constantes modificaciones.

Ahora bien, junto a esta continuidad de los sistemas de previsión social hay que mencionar la aparición de los seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia, en la línea marcada por la Diputación Foral de incentivar

fiscalmente los temas relacionados con el bienestar social de los habitantes del Territorio Histórico de Bizkaia.

El Título VI se dedica a la tarifa del impuesto constituyendo otra de las novedades más importantes de esta reforma por cuanto se reducen sus tramos a cinco. Igualmente, el tipo marginal máximo desciende del 48 al 45 por 100, lo que nos acerca a los sistemas existentes en los países de nuestro entorno. También resulta destacable la supresión del tramo a tipo cero, supresión que se compensa con la creación de una deducción general de 1.250 euros, que se practicará por cada autoliquidación y que no existía en la anterior normativa.

El tipo de gravamen aplicable a la base liquidable del ahorro es el 18 por 100.

Constituye novedad relevante la deducción por aportaciones realizadas al patrimonio protegido de la persona con discapacidad, en virtud de la cual los contribuyentes podrán deducir el 30 por 100 de las mismas, con el límite anual de 3.000 euros.

Se simplifican las deducciones por vivienda habitual, sobre todo la relativa a la adquisición de vivienda habitual. El porcentaje de deducción se establece en el 18 por 100 (23 por 100 para el caso de familias numerosas y menores de 35 años). El crédito fiscal de vivienda se eleva a 36.000 euros y, además, este crédito se aplicará por cada contribuyente, en lugar de por cada vivienda, como sucedía anteriormente. Por último, se establece un límite anual de deducción de 2.160 euros, que en el caso de las familias numerosas y menores de 35 años será de 2.760 euros.

Destaca también la deducción del 30 por 100 de las cuotas satisfechas a sindicatos, que viene a sustituir al gasto deducible de los rendimientos del

trabajo que, por el mismo concepto, estaba previsto en la normativa anterior.

Por último, resulta relevante la obligación de retención, prevista en la disposición adicional cuarta, sobre los rendimientos de actividades económicas que se determinen mediante módulos, medida claramente tendente a combatir el fraude fiscal.

**NORMA FORAL 6/2007, de 27 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades y otras Normas Forales de carácter tributario.**

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco reconoce a las instituciones competentes del Territorio Histórico de Bizkaia la capacidad para mantener, establecer y regular su régimen tributario, y configura el Impuesto sobre Sociedades como un tributo concertado de normativa autónoma.

Por otra parte y a lo largo de estos años, tanto la Comisión Europea como, sobre todo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, han contribuido a desarrollar una doctrina en torno a la capacidad de las autoridades fiscales de los Estados miembros para desarrollar sus normas sobre tributación directa de las empresas con pleno respeto a las libertades fundamentales contenidas en el Tratado de la Unión Europea.

Asimismo, la competencia de las instituciones forales del Territorio Histórico de Bizkaia para regular el Impuesto sobre Sociedades con medidas propias y diferentes a las vigentes en el territorio de régimen común desde la perspectiva del respeto a lo dispuesto en el artículo 87 del Tratado, ha quedado reforzada al afirmarse la capacidad para establecer medidas generales por entidades infraestatales que gocen de autonomía suficiente, en el sentido de

lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Factores de diversa índole tales como las tendencias actuales del Derecho tributario en el conjunto de Estados miembros, la propia evolución del Derecho comunitario y su influencia en la fiscalidad directa de las empresas así como el escenario económico y social actual, aconsejan acometer una reforma parcial de la misma al objeto de introducir una serie de medidas tendentes fundamentalmente al fomento del desarrollo y la competitividad de las empresas sometidas a la normativa de este Territorio Histórico en el contexto de globalización económica y de libre circulación de capitales en el que se desarrolla su actividad.

Con esta finalidad, cabe destacar como medida más notoria de la presente reforma la reducción general de los tipos de gravamen nominales de las empresas estableciéndose el tipo general del impuesto en un 28 por 100 y el tipo específico para las pequeñas empresas en un 24 por 100, aplicable a la totalidad de su base imponible.

Como medida complementaria a la anterior, se replantean, racionalizan y actualizan los incentivos fiscales vigentes en la normativa del impuesto para adecuarlos a la realidad de las necesidades que demanda la actividad empresarial en el contexto económico y social actual.

En este sentido, se suprimen algunas de las deducciones aplicables tradicionalmente en este impuesto, eliminando aquellas que, o bien no han logrado el objetivo de política fiscal pretendido con su establecimiento, o bien van dirigidas a la incentivación de áreas, como la creación de empleo, que en momentos económicos y sociales muy diferentes al de hoy necesitaron de impulso y apoyo por parte de los poderes públicos.

Como contrapartida, se refuerza el fomento de la realización de las actividades que se consideran fundamentales para la competitividad empresarial en el momento presente, destacando fundamentalmente las relacionadas con la investigación, el desarrollo y la innovación tecnológica, las tendentes a procurar el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía o las que coadyuvan a la inserción en el mercado laboral de los colectivos con especiales dificultades para ello.

Para finalizar con las medidas de política fiscal propias contenidas en la presente reforma, destaca el novedoso tratamiento de las denominadas sociedades patrimoniales, con el que se ha superado la extrema complejidad en que había derivado la regulación realizada por la Norma Foral 5/2003, de 26 de marzo.

La transposición de la Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero, ha venido a modificar determinados aspectos de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

Asimismo, se encuentra la nueva regulación de las operaciones realizadas entre personas y entidades vinculadas ya que el régimen contenido en el vigente artículo 16 de la Norma Foral no parece respetar completamente las exigencias derivadas de la libertad de establecimiento prevista en el Tratado de la Unión Europea ni de las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Como último bloque de medidas contenidas en la presente Norma Foral se distinguen las tendentes

a reforzar la prevención del fraude en aquellos territorios considerados como paraísos fiscales. Para ello, el régimen actual de "lista" de paraísos fiscales, que proviene de 1991, se ha complementado con otros dos conceptos: nula tributación y efectivo intercambio de información tributaria, permitiendo que la normativa de cada tributo se remita a uno o varios de los conceptos definidos para combatir así, de manera más eficaz y eficiente, las operaciones que se realizan con los países o territorios elegidos por el contribuyente por su nula tributación o por sus limitaciones a la hora de intercambiar información.

**NORMA FORAL 7/2007, de 27 de marzo, de recuperación de ayudas del Sector Público Foral en el supuesto de deslocalizaciones empresariales.**

La Diputación Foral de Bizkaia concede especial importancia al diseño y desarrollo de políticas públicas de promoción económica adecuadas a la evolución del entorno socio-económico de Bizkaia y que contribuyan a la creación de riqueza y la mejora de la calidad de vida de las personas del Territorio Histórico.

En este marco, la empresa, y en especial las pequeñas y medianas empresas y las personas emprendedoras, han sido objeto de atención prioritaria, tanto en los momentos más duros de la reconversión económica, como en los últimos años, en los que los indicadores socio-económicos nos muestran una situación de crecimiento económico sostenido.

La Diputación Foral de Bizkaia ha concentrado sus esfuerzos en el impulso a la innovación y a la creación y mantenimiento de empleos de calidad, asumiendo el reto para todo el territorio de crear una sociedad moderna y competitiva así como justa, solidaria y sostenible, y de crear empleo estable

y riqueza que pueda ser redistribuida para satisfacer las necesidades sociales del territorio de Bizkaia.

Las empresas deben desarrollar, en colaboración con las organizaciones que representan a las trabajadoras y trabajadores y con las autoridades regionales y locales, un comportamiento responsable orientado hacia un desarrollo regional equilibrado y a la creación de empleo de calidad y duradero.

La Diputación Foral de Bizkaia, desde el reconocimiento al papel imprescindible que juegan las empresas en la generación de riqueza, entiende que el compromiso que ha asumido de crear una sociedad moderna y competitiva así como justa, solidaria y sostenible le exige dar un nuevo paso y articular mecanismos que reconozcan a las empresas socialmente responsables y comprometidas con el bienestar futuro del Territorio en el que se encuentran ubicadas y penalice aquellas actuaciones empresariales que conlleven el desmantelamiento de sus actividades en Bizkaia y el traslado de su actividad fuera del Territorio, sin razones de viabilidad económica que justifiquen tales decisiones, proceso conocido como "deslocalización empresarial".

La normativa que regula el amplio abanico de medidas de apoyo a las empresas puesto en marcha por la Diputación Foral de Bizkaia debe garantizar no solo, la realización de la actividad apoyada, el cumplimiento de la finalidad que determina la ayuda concedida y su adecuada justificación, sino que también debe garantizar su contribución efectiva y sostenible al desarrollo de Bizkaia. Las ayudas públicas deben contribuir a la creación de puestos de trabajo duraderos y no deben facilitar la deslocalización de actividades económicas.

Esta problemática es común a otras regiones de la Unión Europea, lo que ha llevado a las Institucio-

nes Europeas a estudiar la puesta en marcha de medidas jurídicas dirigidas a garantizar que las empresas que reciban financiación comunitaria no deslocalicen sus actividades durante un período previamente determinado; para ello la Comisión ha presentado una propuesta formulada en el marco de la reforma de los Fondos Estructurales, destinada a recuperar las ayudas concedidas por la Unión Europea a aquellas empresas que deslocalicen sus actividades en un plazo de siete años a partir de la fecha de concesión de la ayuda.

Asimismo, el Parlamento Europeo ha solicitado que estas empresas también queden excluidas, de cara al futuro, de los Fondos Estructurales o las ayudas estatales durante un período de siete años a partir de la fecha en que se realizó la deslocalización.

**DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2007, de 6 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 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, 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 214/2006, de 12 de diciembre, 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 2007.**

La Norma Foral reguladora 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 2007, 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, dispone 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 relati-

vas 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 2007.

**DECRETO FORAL 228/2006, de 26 de diciembre, por el que se modifican diversos Reglamentos Tributarios en materia de pagos a cuenta.**

La nueva normativa foral reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como la normativa estatal correspondiente al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que actúen sin establecimiento permanente, han establecido diversas modificaciones en los citados tributos, así como en el Impuesto sobre Sociedades, que tienen incidencia en el ámbito de los pagos a cuenta de los mismos.

Asimismo, se considera necesaria la aprobación de este Decreto Foral con anterioridad al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al objeto de que los obligados a practicar retención e ingreso a cuenta tengan la posibilidad de conocer con antelación suficiente la nueva normativa que en materia de pagos a cuenta resultará aplicable a partir del 1 de enero de 2007, todo ello en aras de la necesaria seguridad jurídica del ordenamiento jurídico tributario.

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como manifestación de la voluntad de Administración tributaria de acabar con el fraude fiscal, se desarrolla la nueva obligación de retener en relación con determinadas actividades económicas ejercidas por contribuyentes que determinen el

rendimiento neto de las mismas por el método de estimación objetiva, con una función de control de aquellos empresarios que utilicen el citado método de estimación, siendo el tipo de retención del 1 por 100.

Asimismo, determinados contribuyentes que en el año 2006 hayan determinado el rendimiento neto de sus actividades económicas mediante la aplicación de la modalidad de signos, índices y módulos del método de estimación objetiva, pasarán a partir del ejercicio 2007 a determinar el citado rendimiento neto mediante el método de estimación directa.

Por otra parte, se incorporan nuevos porcentajes de retención del 18 por 100 para los rendimientos de capital mobiliario y ganancias patrimoniales, así como para otras rentas, en particular, las procedentes de arrendamientos y subarrendamientos de inmuebles, y del 24 por 100 para los rendimientos procedentes de la cesión de derecho a la explotación de la imagen.

En lo que atañe al Impuesto sobre Sociedades, se incorporan los nuevos porcentajes de retención modificados por la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del 18 por 100, con carácter general y del 24 por 100 en el mismo supuesto previsto en el párrafo anterior.

En última instancia, en cuanto al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, se incorpora el nuevo tipo de retención del 3 por 100 en el supuesto de transmisiones de bienes inmuebles situados en Bizkaia por contribuyentes por el citado Impuesto que actúen sin mediación de establecimiento permanente.

**DECRETO FORAL 230/2006, de 26 de diciembre, por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2007.**

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 2007.

**DECRETO FORAL 27/2007, de 6 de marzo, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado mediante Decreto Foral 107/2001, de 5 de junio.**

Las modificaciones introducidas en la Norma Foral del Impuesto por la Norma Foral 1/2006, de 20 de junio, de medidas tributarias en 2006, hacen necesaria la adaptación a la misma del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, procediéndose así mismo a la actualización de determinadas referencias derivadas de la aprobación de una nueva normativa tanto tributaria como de carácter sustantivo.

**DECRETO FORAL 63/2007, de 3 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 2006.**

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 sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2006, al amparo de las Disposiciones Finales Se-

gundas 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 72/2007, de 24 de abril, por el que se modifica el Reglamento de Inspección tributaria y el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia en materia de actas de conformidad con compromiso de pago.**

La Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, realizó una nueva regulación y sistematización de los procedimientos de inspección, dentro del marco establecido para los procedimientos de aplicación de los tributos en el Título III de la misma.

Una de las novedades fundamentales en materia de procedimientos de inspección fue la introducción de las denominadas actas de conformidad con compromiso de pago, instrumento que garantiza al máximo la satisfacción de los intereses económico de la Hacienda Foral a la vez que permite al contribuyente una reducción de la sanción de una cuantía más destacada.

La introducción de esta figura como una novedad radical en nuestro procedimiento de inspección fue complementada con el desarrollo de su tramitación procedimental a través del Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por medio de Decreto Foral 99/2005, de 21 de junio.

Ahora bien, después del éxito producido por la aplicación de esta figura en los menos de dos años que lleva en vigor, se ha puesto de manifiesto la necesidad de completar su regulación para coordinarla con la nueva normativa de los supuestos de pago en especie de la deuda tributaria contemplados en

el vigente Reglamento de recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia.

**ORDEN FORAL 3.337/2006, de 22 de diciembre, por la que se aprueba el modelo de impreso 430 de autoliquidación del Impuesto sobre Primas de Seguro.**

La Ley 25/2006, de 17 de julio, por la que se modifica el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales y del sistema portuario y se aprueban medidas tributarias para la financiación sanitaria y para el sector del transporte por carretera establece, en su artículo quinto, una bonificación en el Impuesto sobre Primas de Seguros de las operaciones de seguro de transporte urbano y por carretera.

La aprobación de la mencionada bonificación hace necesario incluir una nueva clave en el modelo 430 de autoliquidación del Impuesto sobre Primas de Seguros.

**ORDEN FORAL 3.339/2006, de 22 de diciembre, por la que se modifica la Orden Foral 3.701/2003, de 21 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 187, declaración informativa anual relativa a adquisiciones y enajenaciones de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva.**

La disposición adicional segunda del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Decreto Foral 146/1999, de 7 de septiembre, señala que las entidades comercializadoras residentes en el extranjero deberán presentar ante la Diputación Foral de Bizkaia las relaciones previstas en la disposición adicional única del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, que regula los su-

puestos en que las sociedades gestoras o, en su caso, las sociedades de inversión, reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, registran en cuentas globales a nombre de entidades intermediarias residentes en el extranjero la comercialización transfronteriza de sus acciones o participaciones, cuando conforme a lo establecido en la letra a) de la letra k) del apartado 2 del artículo 12 de la Norma Foral del Impuesto, las rentas derivadas de la titularidad de las acciones o participaciones se consideren obtenidas en el Territorio Histórico de Bizkaia.

En desarrollo de la disposición adicional única del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por el Real Decreto 1776/2004, se establece un procedimiento especial de acreditación de la residencia de ciertos accionistas o partícipes no residentes, a los efectos de la práctica de retenciones, en los supuestos de comercialización transfronteriza de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva españolas mediante cuentas globales suscritas con entidades intermediarias residentes en el extranjero, lo que a su vez determina la necesidad de modificar las instrucciones de cumplimentación de los diseños físicos y lógicos del modelo 187.

**ORDEN FORAL 3.340/2006, de 22 de diciembre, por la que se modifica la Orden Foral 250/2002, de 21 de enero, por la que se aprueba el modelo 296, de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta efectuados en relación con determinadas rentas sujetas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes obtenidas por contribuyentes de dicho Impuesto sin establecimiento permanente, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de sus hojas interiores por soporte directamente legible por ordenador.**

En desarrollo de la disposición adicional única

del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por el Real Decreto 1776/2004, se establece un procedimiento especial de acreditación de la residencia de ciertos accionistas o partícipes no residentes, a los efectos de la práctica de retenciones, en los supuestos de comercialización transfronteriza de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva españolas mediante cuentas globales suscritos con entidades intermediarias residentes en el extranjero, lo que a su vez determina la necesidad de modificar las instrucciones de cumplimentación, así como los diseños físicos y lógicos del modelo 296 y los diseños físicos y lógicos para la sustitución de sus hojas interiores por soporte directamente legible por ordenador.

**ORDEN FORAL 3.342/2006, de 22 de diciembre, por la que se modifica la Orden Foral 2.344/2005, de 29 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas.**

La normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que las entidades en régimen de atribución de rentas vienen obligadas a presentar una declaración informativa anual relativa a las rentas a atribuir a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, residentes o no en territorio español, con el contenido que reglamentariamente se establezca, habilitando al Diputado Foral de Hacienda y Finanzas para establecer el modelo, plazo, lugar y forma de presentación de la citada declaración informativa.

Con el objeto de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de carácter formal, la presente Orden Foral tiene como objeto la modificación del plazo de presentación del modelo, que será del 1 al 31 de marzo de cada año, en rela-

ción con las rentas obtenidas por la entidad y las rentas atribuibles a cada uno de sus miembros en el año natural inmediato anterior.

**ORDEN FORAL 3.344/2006, de 22 de diciembre, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática del modelo 345 de declaración anual de Entidades de Previsión Social Voluntaria, Planes, Fondos de Pensiones, sistemas alternativos, Mutualidades de Previsión Social y Planes de Previsión Asegurados.**

Es objeto de la presente Orden Foral, la regulación del procedimiento y las condiciones para la presentación telemática del modelo 345 de declaración anual de Entidades de Previsión Social Voluntaria, Planes, Fondos de Pensiones, sistemas alternativos, Mutualidades de Previsión Social y Planes de Previsión Asegurados.

**ORDEN FORAL 3.345/2006, de 22 de diciembre, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática del modelo 309 de autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Es objeto de la presente Orden Foral, la regulación del procedimiento y las condiciones para la presentación telemática del modelo 309 de autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**ORDEN FORAL 146/2007, de 12 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 297/2007, de 26 de enero, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos y de las cuotas correspondientes a la aplicación del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, por consumo de gasóleo profesional.**

Recientemente, el Estado ha realizado determinadas modificaciones normativas en materia de impuestos especiales, en concreto el artículo cuarto de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal que modifica la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, introduce en ésta un nuevo artículo 52 bis en el que se reconoce el derecho a la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos satisfecho o soportado respecto del gasóleo de uso general que haya sido utilizado como carburante en el motor de los vehículos mencionados en dicho artículo.

Así mismo, la disposición final cuarta de la citada Ley de Medidas para la prevención del fraude fiscal, modifica el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, donde se regula el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, introduciendo en dicho artículo un número seis bis en el que se prevé que las Comunidades Autónomas que hayan fijado un tipo de gravamen autonómico para el gasóleo de uso general

podrán no aplicar dicho tipo en todo o en parte y reconoce el derecho a la devolución total o parcial de las cuotas correspondientes a su previa aplicación, respecto del gasóleo de uso general que haya sido utilizado como carburante en el motor de los vehículos a los que se refiere la citada Ley.

En consecuencia, para la práctica de la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos así como la devolución total o parcial, del tipo autonómico del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, a los diferentes titulares de los vehículos que han soportado dichos impuestos por el consumo del gasóleo, se hace necesario establecer el correspondiente procedimiento dirigido a aquellos contribuyentes cuyo domicilio fiscal sea Bizkaia.

**ORDEN FORAL 298/2007, de 26 de enero, por la que se modifica la Orden Foral 3.623/2000, de 11 de diciembre, por la que se establece la regulación y funcionamiento del Servicio BizkaiBai, para la utilización de medios telefónicos y telemáticos en las relaciones con el Departamento de Hacienda y Finanzas, en materia de representación.**

Los avances tecnológicos producidos en el campo de las nuevas tecnologías y la diversificación de las posibilidades de relación por vía telemática entre la Administración Tributaria y los ciudadanos hacen necesaria una mejora en el sistema de representación, para dejar en manos del contribuyente la decisión sobre el grado de representatividad que desea ceder a su representante.

En este sentido, se establece dentro del Servicio BizkaiBai un sistema ordenado en cuatro niveles de representación, en función de los cuales se le asignará el tipo de clave correspondiente, siendo la principal novedad la implantación de un cuarto nivel

que habilita para recibir por vía telemática y en nombre de la persona representada las notificaciones relacionadas con aquellos procedimientos iniciados telemáticamente por la persona representante.

No obstante, aquellos profesionales que actualmente dispongan de representación mantendrán la misma sin necesidad de realizar gestión alguna. Esta representación queda asimilada al nivel correspondiente de entre los tres primeros niveles establecidos en la presente Orden Foral, por lo que, en el caso de que se desee aumentar las habilitaciones, habrán de solicitarse, procediendo de acuerdo a lo establecido en la citada Orden Foral 3.623/2000, de 11 de diciembre.

**ORDEN FORAL 642/2007, de 7 de marzo, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet del modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades, de diversos modelos tributarios relativos a los Impuestos Especiales de Fabricación y del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.**

Debido al avance imparable experimentado en los últimos años por los medios telemáticos, la presente Orden Foral establece, con carácter obligatorio, la presentación del modelo 200 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en Bizkaia, mediante el sistema Bizkaibai, con independencia del número de trabajadores por cuenta ajena.

Asimismo, se establece la obligación de la presentación telemática de los modelos 560, 561, 562, 563, 564 y 566, relativos a los Impuestos Especiales de Fabricación, así como del modelo 569

del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Por otra parte, la Orden Foral 1443/2005, de 7 de junio, estableció y reguló la posibilidad de que los notarios efectuaran la presentación del modelo 600 correspondiente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de forma telemática, junto con el documento notarial en el que se recogía el negocio jurídico objeto de gravamen.

La experiencia en las citadas presentaciones ha puesto de manifiesto que, en ocasiones y como consecuencia de incidencias producidas en el momento del pago y presentación telemática, se producen dos o más cargos en la cuenta de la notaria designada para efectuar el pago del impuesto. Para intentar solucionar estos problemas se hace preciso establecer un mecanismo ágil que permita la devolución de esta cantidad indebidamente cargada en la cuenta de la notaria, por suponer la misma un ingreso indebido efectuado por la notaria al estar ya satisfecha la obligación tributaria al que la misma corresponde.

**ORDEN FORAL 688/2007, de 12 de marzo, por la que se establece el procedimiento para la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo.**

La disposición adicional primera de la Ley 44/2006, de 29 de diciembre, de mejora de la protección de los consumidores y usuarios, reconoce el derecho a la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos, satisfechas o soportadas por los agricultores y ganaderos con ocasión de las adquisiciones de gasóleo que hayan tributado por el Impuesto sobre Hidrocarbu-

ros al tipo impositivo del epígrafe 1.4 de la Tarifa 1º del artículo 50.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y que hayan sido efectuadas durante el período comprendido entre el 1 de octubre de 2005 y el 30 de septiembre de 2006.

Por este motivo, la presente disposición pretende articular el correspondiente procedimiento para la práctica de la devolución extraordinaria del Impuesto sobre Hidrocarburos.

**ORDEN FORAL 795/2007, de 20 de marzo, 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 2007.**

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 el ejercicio 2007 y determinar su cuantificación.

**ORDEN FORAL 929/2007, de 2 de abril, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2007.**

La presente Orden Foral tiene por objeto regular para el año 2007 los aspectos más concretos del referido régimen simplificado, manteniéndose la estructura de la vigente para el ejercicio 2006 y las mismas cuantías monetarias de los módulos que se aplicaron en dicho año.

**ORDEN FORAL 941/2007, de 4 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 2006.**

El apartado 7 del artículo 95 de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y el artículo 37 de la Norma Foral 11/1991, de 17 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio, autorizan al Diputado Foral de Hacienda y Finanzas a regular los supuestos y condiciones de presentación de las autoliquidaciones por medios telemáticos.

Por este motivo, la presente Orden Foral regula el procedimiento y las condiciones para la presentación telemática del modelo 100 de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del modelo 714 de autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al período impositivo 2006, con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

**ORDEN FORAL 942/2007, de 4 de 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 de 2006.**

En uso de las previsiones contenidas en los artículos 4 y 7 del Decreto Foral 63/2007, de 3 de abril, sobre declaración de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio correspondientes al período impositivo 2006, 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 pre-

sente Orden Foral.

**ORDEN FORAL 1.268/2007, de 8 de mayo, por la que se establece y regula el procedimiento para el uso de la firma electrónica reconocida en las relaciones de carácter tributario con el Departamento de Hacienda y Finanzas.**

La firma electrónica reconocida es, actualmente, el método más eficiente en el aseguramiento de las transacciones telemáticas. La razón estriba en que cumple con los requisitos necesarios para garantizar la seguridad de las comunicaciones telemáticas por vía Internet: integridad y no alteración de datos, autenticidad como consecuencia de la indisoluble vinculación de la firma al signatario e imposibilidad de repudiar o de negar las partes su participación en la transacción.

Mediante la Orden Foral 1452/2003, de 16 de abril, se profundizó en la seguridad de las relaciones telemáticas entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, manteniendo, en cualquier caso, una especial garantía de protección de los derechos de los ciudadanos, en la línea marcada por la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

Por otra parte, los sujetos que hacen posible el empleo de la firma electrónica son los denominados organismos de certificación. Para ello, expiden certificados electrónicos que relacionan las herramientas de firma electrónica en poder de cada usuario con su identidad personal, dándole así a conocer en el ámbito telemático como firmante.

En el procedimiento regulado por la Orden Foral 1452/2003, de 16 de abril, se reconoció el certificado electrónico emitido por Izenpe, S.A., sociedad constituida por las tres Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco, como expresión de colaboración

en el desarrollo de una actividad común de prestación de servicios de certificación en el ámbito público. Sin embargo, la proliferación de las entidades que actúan como organismos de certificación hace necesaria la extensión a las mismas del reconocimiento para la aceptación de certificados electrónicos válidos para las transacciones telemáticas entre los contribuyentes y el Departamento de Hacienda y Finanzas.

**ORDEN FORAL 1.451/2007, de 23 de mayo, por la que se aprueba el modelo 03 de solicitud de aplicación del tipo del 4 por 100 en el Impuesto sobre el Valor Añadido a vehículos destinados a transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida.**

La aplicación del tipo impositivo superreducido en el IVA en las operaciones de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de vehículos para el transporte de las citadas personas requiere el previo reconocimiento del derecho del adquirente por parte de la Administración Tributaria, debiendo justificar el destino del vehículo, por lo que la presente Orden Foral tiene por objeto la aprobación del modelo de solicitud para la aplicación del tipo del 4 por 100 a las operaciones descritas anteriormente.

**ORDEN FORAL 1.452/2007, de 23 de mayo, por la que se aprueban los modelos 110 y 111, de autoliquidación de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos de trabajo, de determinadas actividades económicas y de premios.**

El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone que el sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presen-

tar en los primeros veinticinco días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior e ingresar su importe en la Diputación Foral de Bizkaia. No obstante, la citada declaración e ingreso se efectuará en los veinticinco primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el mes inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurran las circunstancias a que se refieren los números 1.º y 1.º bis del apartado 3 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Como excepción, la declaración e ingreso correspondiente al mes de julio se efectuará durante el mes de agosto y los veinticinco primeros días naturales del mes de septiembre inmediato posterior.

Recientemente se ha modificado el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para desarrollar una nueva obligación de retener en relación con algunas actividades empresariales ejercidas por contribuyentes que determinen el rendimiento neto de las mismas por el método de estimación objetiva, con una función de control de aquellos empresarios que utilicen el citado método de estimación, siendo el tipo de retención del 1 por 100. De esta forma, con relación a las citadas actividades existirá la obligación de retener salvo que el empresario que ejerce la misma comunique al pagador de los rendimientos que determina su rendimiento neto de la actividad mediante el método de estimación directa.

Por todo lo anterior, se estima necesaria la modificación de los modelos 110 y 111 para incluir las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a rendimientos que sean contraprestación de determinadas actividades empresariales, cuanto el rendi-

miento neto de las mismas se calcule por el método de estimación objetiva.

**ORDEN FORAL 1.511/2007, de 1 de junio, por la que se aprueban los modelos 200, 201 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2006.**

Los artículos 129 y 130 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, y los artículos 20 y 32 sexies de la Norma Foral 5/1999, de 15 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, establecen que los sujetos pasivos de cada uno de estos impuestos están obligados a presentar la correspondiente autoliquidación por los mismos, debiendo, a la vez, ingresar la deuda tributaria en el lugar y forma que se determine por el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas.

En lo que se refiere a los grupos fiscales, el artículo 89 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, dispone que la sociedad dominante vendrá obligada, al tiempo de presentar la autoliquidación del grupo fiscales, a ingresar la correspondiente deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determine por el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas.

A estos efectos, se procede a la aprobación de los modelos de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histó-

co de Bizkaia para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2006 y a dictar normas relativas a su presentación.

**ORDEN FORAL 1.512/2007**, de 1 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 y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2006.

La presente Orden Foral tiene por objeto regular el procedimiento y las condiciones para la presentación telemática de los modelos 200, 201 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2006, con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

## **ACTUALIDAD GIPUZKOA**

Normativa tributaria aprobada en el Territorio Histórico de Gipuzkoa desde el 20 de noviembre de 2006 hasta el 1 de junio de 2007

**Norma Foral 8/2006**, de 1 de diciembre, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias. (BOG 12-12-2006); corrección de errores (BOG 26-12-2006)

**Norma Foral 9/2006**, de 22 de diciembre, por la que se aprueban los presupuestos generales del THG para el año 2007. (BOG 29-12-2006)

**Norma Foral 10/2006**, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del THG. (BOG 30-12-2006)

**Norma Foral 11/2006**, de 29 de diciembre, por la que se aprueba la Cuenta General del Presupuesto del Territorio Histórico de Gipuzkoa para 2004. (BOG 4-01-2007)

**Norma Foral 2/2007**, de 27 de marzo, de modificación de la Norma Foral 8/1996, de 9 de julio, de Patrimonio del Territorio Histórico de Gipuzkoa. (BOG 10-04-2007)

**Norma Foral 3/2007**, de 27 de marzo, de subvenciones del Territorio Histórico de Gipuzkoa. (BOG 12-04-2007)

**Norma Foral 4/2007**, de 27 de marzo, de Régimen Financiero y Presupuestario del Territorio Histórico de Gipuzkoa. (BOG 13-04-2007)

**Norma Foral 5/2007**, de 27 de marzo, reguladora del Boletín Oficial de Gipuzkoa. (BOG 20-04-2007)

**Norma Foral 6/2007**, de 10 de abril, reguladora de las entidades de ámbito supramunicipal del Territorio Histórico Gipuzkoa. (BOG 23-04-2007)

**Norma Foral 7/2007**, de 10 de abril, reguladora de la iniciativa normativa popular ante las Juntas Generales de Gipuzkoa. (BOG 24-04-2007) **Norma Foral 7/2006**, 20 de octubre, de Montes de Gipuzkoa (BOG 26-10-2006)

**Decreto Foral-Norma 1/2007**, de 9 de enero,

por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinadas disposiciones recogidas en el Real Decreto-Ley 10/2006, y en las Leyes 36/2006 y 42/2006 aprobadas en territorio común. (BOG 30-01-2007)

**Decreto Foral-Norma 2/2007**, de 6 de marzo, por el que se aprueban determinadas medidas fiscales en relación con el programa PREVER para la modernización del parque de vehículos automóviles, el incremento de la seguridad vial y la defensa y protección del medio ambiente y en relación con la devolución extraordinaria del Impuesto sobre Hidrocarburos para agricultores y ganaderos, introducida en Territorio Común por la Ley 44/2006. (BOG 13-03-2007)

**Decreto Foral 49/2006**, de 5 de diciembre, que se desarrolla los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas y propuestas previas de tributación y se crea la Comisión Consultiva Tributaria. (BOG 19-12-2006); corrección de errores (BOG 26-12-2006)

**Decreto Foral 54/2006**, de 26 de diciembre, por el que se fija la cuantía del canon de utilización de las autopistas AP-8 y AP-1 en el THG. (BOG 29-12-2006)

**Decreto Foral 2/2007**, de 9 de enero, por el que se modifican los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en materia de deducción por dependencia y tipos de retención e ingreso a cuenta, y se establecen los coeficientes de actualización aplicables en el ejercicio 2007, a efectos de los dispuesto en el artículo 47.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOG 12-01-2007)

**Decreto Foral 11/2007**, de 27 de febrero, por el que se determina el ámbito de aplicación de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del IRPF a partir de 1 enero 2007. (BOG 02-03-2007)

**Orden Foral 1.090/2006**, de 22 de diciembre, que modifica la OF 165/2004, de 25-02, por la que se regula el procedimiento para la presentación por vía telemática de determinadas declaraciones-liquidaciones. (BOG 28-12-2006)

**Orden Foral 1.091/2006**, de 22 de diciembre, de aprobación nuevos modelos 390, 391, 392 y anexo común modelos 390 y 392 de declaración-liquidación anual IVA y se modifica la OF 157/1998, de 25 de febrero, por la que se aprueba el modelo 560 Impuesto sobre la Electricidad. (BOG 28-12-2006)

**Orden Foral de 15 de enero de 2007**, 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 2006. (BOG 18-01-2007)

**Orden Foral 16/2007**, de 15 de enero, 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 25-01-2007)

**Orden Foral 31/2007**, de 19 de enero, por la que se considera a la Entidad Financiera Caja de Ahorros de Navarra como entidad colaboradora en la gestión recaudatoria de tributos de la Diputación Foral de Gipuzkoa

**Orden Foral 33/2007**, de 19 de enero, sobre relación actualizada de entidades colaboradoras. (BOG 01-02-2007)

**Orden Foral 34/2007**, de 22 de enero, por la que se modifica la OF 165/2004, de 25 de febrero, que regula el procedimiento para presentación por vía telemática de determinadas declaraciones-liquidaciones. (BOG 01-02-2007)

**Orden Foral 35/2007**, de 22 de enero por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos y de las cuotas correspondientes a la aplicación del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos y se actualiza referencias de Códigos de la nomenclatura combinada contenidos en el Decreto Foral 20/1998, de 3 de enero de Impuestos Especiales. (BOG 01-02-2007); corrección de errores (BOG 22-02-2007)

**Orden Foral 146/2007**, de 5 de febrero, por la que se aprueba la Carta de Servicios de Asistencia Municipal. (BOG 16-02-2007)

**Orden Foral 143/2007**, de 5 de febrero, por la que se aprueba el suministro de información tributaria relativa al cumplimiento de obligaciones tributarias de las personas solicitantes de subvenciones y el procedimiento para su solicitud y entrega. (BOG 22-02-2007); corrección de errores (BOG 05-03-2007)

**Orden Foral 179/2007**, de 20 de febrero, por la que se aprueban el nuevo impreso y los diseños físicos y lógicos del soporte magnético para la presentación del modelo 349 de declaración recapitulativa operaciones intracomunitarias. (BOG 16-03-2007); corrección de errores (BOG 16-03-2007)

**Orden Foral 283/2007**, de 6 de marzo, por

la que se establece el procedimiento para la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo. (BOG 16-03-2007)

**Orden Foral 315/2007** de 16 de marzo, por la que se determinan los signos, índices o módulos aplicables a partir de 1-01-2007, modalidad signos, índices módulos del método de estimación objetiva del IRPF. (BOG 23-03-2007)

**Orden Foral 330/2007**, de 21 de marzo, por la que se aprueban las modalidades, modelos y formas de presentación de las declaraciones del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al periodo 2006, así como el modelo de autoliquidación para la exacción en el IRPF del recurso cameral permanente a favor de la Cámara de comercio, industria y navegación, regulándose el plazo y los lugares de presentación. (BOG 02-04-2007)

**Orden Foral 352/2007**, de 27 de marzo, por la que se aprueba la Carta de Servicios de la Campaña de Renta y Patrimonio 2006. (BOG 09-04-2007)

**Orden Foral 351/2007**, de 27 de marzo, que modifica la Orden Foral 35/2007, de 22 de enero, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos y de las cuotas correspondientes a la aplicación del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos y se actualiza referencias de Códigos de la nomenclatura combinada contenidos en el Decreto Foral 20/1998, de 3 de enero de Impuestos Especiales. (BOG 11-04-2007); corrección de errores (BOG 07-05-2007)

**Orden Foral 179/2007**, de 20 de febrero, por

la que se aprueban el nuevo impreso y los diseños físicos y lógicos del soporte magnético para la presentación del modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. (BOG 16-04-2007)

**Orden Foral 381/2007**, 11 de abril, por la que se modifican los signos, índices o módulos, del método estimación objetiva del IRPF, aplicables a la actividad de transporte de mercancías por carretera en los períodos impositivos 2006 y 2007. (BOG 17-04-2007)

**Orden Foral 320/07** de 25 de abril, por el que se establece el baremo de la valoración de la situación de dependencia y el procedimiento de actuación para su determinación. (BOG 27-04-2007)

**Orden Foral 539/2007**, de 15 de mayo, por la que se aprueba la Carta de Servicios de la Atención Tributaria Presencial 2007. (BOG 25-05-2007)

**Resolución de 23 de noviembre de 2006**, de la presidencia de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del acuerdo de convalidación del Decreto Foral-Norma 1/2006, de 24 de octubre, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinadas modificaciones tributarias de territorio común incluidas en las Leyes 25 y 26 de 2006. (BOG 04-12-2006)

**Resolución de 18 de enero de 2007**, de la Presidencia de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de Convalidación del Decreto Foral-Norma 1/2007, de 9 de enero, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinadas disposiciones recogidas en el Real De-

creto-Ley 10/2006, y en las Leyes 36/2006 y 42/2006 aprobadas en territorio común. (BOG 24-01-2007)

**Resolución de 22-03-07**, por la que se ordena la publicación del acuerdo de convalidación del Decreto Foral-Norma 2/2007, de 06 de marzo, de medidas fiscales en relación con programa PREVER para la modernización del parque de vehículos automóviles, el incremento de la seguridad vial y la defensa y protección del medio ambiente y en relación con la devolución extraordinaria del Impuesto sobre Hidrocarburos para agricultores y ganaderos, introducida en Territorio Común por la Ley 44/2006. (BOG 09-04-2007)

**Criterios Generales** del plan de comprobación tributaria para el 2007 del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas. (BOG 15-05-2007)

**Asunto C-431/06**: Petición de decisión prejudicial presentada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco (España) el 18 de octubre de 2006 — Comunidad Autónoma de la Rioja/Diputación Foral de Guipúzcoa, Juntas Generales de Guipúzcoa, Confederación Empresarial Vasca. (DOUE 30-12-2006)

**Asunto C-432/06**: Petición de decisión prejudicial presentada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco (España) el 18 de octubre de 2006 — Comunidad Autónoma de Castilla y León/Juntas Generales de Guipúzcoa, Diputación Foral de Guipúzcoa, Confederación Empresarial Vasca. (DOUE 30-12-2006)

**Proyecto de Norma Foral**, por el que se modifica la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio del Impuesto sobre Sociedades, aprobado en Consejo de Diputados el 6 de febrero de 2007

**NORMA FORAL 8/2006 de 1 de diciembre, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias.**

En la presente Norma Foral se incluyen diversas modificaciones de la normativa tributaria guipuzcoana. Algunas de ellas vienen motivadas por la incorporación, en dicha normativa, de decisiones del ámbito comunitario en relación con el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea, y otras como consecuencia de la necesidad de introducir mejoras técnicas o de introducir regímenes tributarios más beneficiosos a determinados colectivos desfavorecidos, como es el caso de las personas mayores dependientes.

En relación con el primero de los motivos expuestos, cabe señalar que en el ámbito de las aportaciones transfronterizas, las instituciones de la Unión Europea, fundamentalmente la Comisión, siempre han cuestionado las retenciones de los Estados miembros, con carácter general, para otorgar incentivos tributarios por las aportaciones que pudieran hacer sus residentes a fondos de pensiones localizados en otros Estados miembros en las mismas condiciones que si las aportaciones se hicieran a fondos localizados en ese Estado, dentro de los sistemas colectivos o de empleo.

La Comisión Europea ha señalado que dichas retenciones eran contrarias al acervo comunitario, puesto que vulneraban las libertades básicas del Tratado, ya que atentan contra la libre circulación de trabajadores, la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales.

La jurisprudencia comunitaria avala dicho planteamiento en diversas sentencias, como en el caso Danner, asunto C-136/00, en sentencia de 3 de octubre de 2002, que establece que «el artículo 59

del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma tributaria de un Estado miembro que limita o excluye el derecho a deducir, a efectos del impuesto sobre la renta, las aportaciones a seguros de jubilación voluntarios abonadas a entidades de seguros de pensiones establecidas en otros Estados miembros al mismo tiempo que concede el derecho a deducir tales aportaciones cuando se pagan a organismos establecidos en el primer Estado miembro, si no excluye asimismo el carácter imponible de las pensiones abonadas por dichas entidades».

Para cumplir con el acervo comunitario, resulta preciso efectuar una serie de modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Patrimonio, posibilitando que las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones del segundo pilar puedan tener el mismo tratamiento que las que se hagan a instituciones domiciliadas en España.

Otro de los aspectos indicados como motivo de la aprobación de esta Norma Foral es la inclusión de mejoras en el tratamiento fiscal, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de las personas mayores en situación de dependencia o gran dependencia.

El progresivo envejecimiento de la población en las últimas décadas está provocando que sectores de población de edad avanzada padezcan carencias en sus condiciones de vida, tales como reducción de la movilidad e incapacidades que provocan la dependencia en el desenvolvimiento normal del devenir diario.

Siendo conscientes de esa realidad, las Instituciones públicas están redoblando los esfuerzos para paliar ese deterioro en ese sector poblacional. Y entre

otras medidas se propone incluir una deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable por aquellas personas que o bien están incurso en tales circunstancias o bien conviven con una persona que las padece. Lógicamente la deducción propuesta sólo es aplicable para aquellos contribuyentes con rentas limitadas, en concordancia con el carácter progresivo del impuesto en el que se contemplan. Por tratarse de una situación asimilable a los contribuyentes con discapacidad o que convivan con familiares o personas discapacitadas, se ha considerado procedente incluirlo y darle el mismo tratamiento que a esta deducción ya existente.

Por último, se incluyen en la Norma Foral diversas modificaciones con carácter técnico, fruto, en algunos casos, de modificaciones normativas de otros ámbitos jurídicos, tales como el mercantil, el financiero, etc. como es el caso de las modificaciones introducidas en las Leyes 25/2005, de 24 de noviembre, reguladora de las entidades de capital-riesgo y 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, que de forma colateral inciden en la regulación fiscal del Impuesto sobre Sociedades de tales entidades o en las operaciones sujetas en relación a las mismas en el Impuesto sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Otras modificaciones, con el mismo carácter técnico, persiguen procurar mejorar la aplicación y gestión de los tributos en los que se introducen, como es el caso de las modificaciones incluidas en la Norma Foral General Tributaria, en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en la Norma Foral de Haciendas Locales.

**NORMA FORAL 9/2006, de 22 de diciembre, por la que se aprueban los presupuestos generales del THG para el año 2007.**

Los Presupuestos Generales del Territorio Histó-

co de Gipuzkoa para 2007 son la expresión en términos económicos del proyecto estratégico integral de esta legislatura Gipuzkoa Hiria.

Los presupuestos se articulan en función de los tres grandes pilares de este proyecto: La innovación, la sostenibilidad y el equilibrio territorial.

En consecuencia juegan un papel importante las actuaciones destinadas al impulso de la innovación, la competitividad, la investigación estratégica y la gestión coordinada de la I+D+i.; la mejora de la calidad de vida de los ciudadanos guipuzcoanos, garantizando la cohesión social mediante la protección de los derechos sociales para todas las personas, sin exclusión y armonizando el desarrollo con la protección y puesta en valor del patrimonio natural y medioambiental; la configuración de Gipuzkoa como polis cultural y el refuerzo de los programas de promoción del uso del euskera.

**NORMA FORAL 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del THG.**

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que sujeta a gravamen la renta obtenida por el contribuyente, constituye uno de los impuestos centrales del sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

La Norma Foral se estructura en catorce Títulos, siendo los más destacables los que hacen referencia al hecho imponible, base imponible, base liquidable, cuota íntegra y tributación conjunta.

Por lo que se refiere al Título I, dedicado a la naturaleza y ámbito de aplicación del Impuesto, destaca el régimen de opción por la tributación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a las personas físicas que adquieran su residencia en Gi-

puzkoa. Esta opción se prevé únicamente para las personas que trabajen de forma directa y principalmente en actividades de investigación y desarrollo u otras actividades que se determinen reglamentariamente.

El Título II se refiere al hecho imponible y en el mismo se especifica que la renta obtenida por el contribuyente se clasificará en general y del ahorro. En materia de exenciones, se establece una regulación diferente de algunas de las mismas, destacando la relacionada con las prestaciones por incapacidad permanente. A estos efectos, la Norma Foral deja exentas la incapacidad permanente total cualificada de mayores de 55 años, la absoluta y la gran invalidez. También hay que destacar, con respecto a la normativa anterior, la ausencia del listado de ayudas públicas que se consideran exentas, ausencia de carácter técnico, ya que su especificación se remite a un posterior desarrollo reglamentario.

Dentro de las exenciones se incluyen nuevos supuestos como las rentas que se pongan de manifiesto en el momento de la constitución de rentas vitalicias aseguradas resultantes de los planes individuales de ahorro sistemático, los dividendos y participaciones en beneficios con el límite de 1.500 euros anuales y las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada que se deriven de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

El Título III, referido a los contribuyentes, no sufre modificaciones sustanciales respecto a la regulación anterior.

El Título IV regula la base imponible y se estructura en diversos Capítulos dedicados a cada una de las diferentes fuentes de renta. Lo primero que hay

que destacar es que la Norma Foral va a dividir la base imponible en general y del ahorro con diferente tratamiento tributario para cada una de ellas.

Dentro de las novedades relativas a los rendimientos del trabajo se incluyen las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión social empresarial, así como las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los seguros de dependencia conforme a la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

En materia de gastos deducibles de estos rendimientos del trabajo, destaca el traslado a las deducciones de la cuota íntegra, de las cuotas satisfechas a los sindicatos de trabajadores, así como la eliminación de la deducción de los gastos de defensa jurídica derivados de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona o entidad de la que se perciben los rendimientos del trabajo.

Por otra parte, la bonificación del trabajo se incrementa y, al mismo tiempo, se elevan los porcentajes de la misma, para el caso de los trabajadores activos con discapacidad.

Entre las modificaciones introducidas en los rendimientos procedentes de las actividades económicas cabe destacar la simplificación de la regulación al establecerse una única modalidad de estimación directa simplificada.

La tributación de las rentas del capital es uno de los aspectos que sufre mayor variación en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debido a que, en la línea marcada por los países de la OCDE, se ha tratado de adecuar la fiscalidad de estas rentas, teniendo en cuenta la libertad de movimiento de capitales y la competencia de los diferentes mercados por la captación de estos recursos.

Esta importante modificación en la normativa da como resultado una nueva estructura del Impuesto surgiendo dos conceptos nuevos en la renta sometida a gravamen: la renta general y la renta del ahorro.

Esta nueva renta del ahorro está compuesta por los rendimientos del capital inmobiliario procedentes del arrendamiento de viviendas, por la mayor parte de los rendimientos del capital mobiliario y por las ganancias y pérdidas que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales.

Estos rendimientos que se integran en la base del ahorro tributan al tipo del 18 por 100. Dado que la tributación se efectúa a un tipo fijo, se eliminan los porcentajes de integración que pretendían atenuar los efectos de la progresividad del tributo. Con este tratamiento se pretende obtener una mayor neutralidad, puesto que no se atiende ni al origen de las rentas ni al plazo de su generación.

Por lo que a los rendimientos de capital inmobiliario se refiere, además de lo señalado anteriormente, se introducen varias novedades. En primer lugar, hay que mencionar la eliminación del gravamen de la renta imputada por la titularidad de una vivienda no habitual.

En segundo lugar, con el fin de fomentar el arrendamiento de inmuebles destinados a viviendas e incentivar la salida al mercado de las mismas, se aplicará una bonificación del 20 por 100 para el cálculo del rendimiento neto, siempre que la renta proceda del arrendamiento de viviendas. Al mismo tiempo, se eliminan todos los gastos deducibles para la obtención de este rendimiento, salvo los intereses de los capitales ajenos invertidos, en la adquisición, rehabilitación o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan dichos rendimientos

Las modificaciones en materia de ganancias y pérdidas patrimoniales son escasas, excepción hecha de la inclusión dentro de la renta del ahorro de las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, sin tener en cuenta su periodo de generación.

Asimismo, en esta materia resulta relevante la tributación de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994. De esta forma, la disposición transitoria primera regula el régimen transitorio relativo al tratamiento fiscal de dichas ganancias y mantiene la aplicación de los llamados «coeficientes de abatimiento consolidados» por los contribuyentes en relación con elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a dicha fecha. A estos efectos, las ganancias se entienden generadas de forma lineal en el tiempo, atendiendo al número de días transcurridos.

En el Título V se define la base liquidable y se establecen las reducciones que pueden practicarse sobre la base imponible que, al igual que en la anterior normativa, se limitan al abono de pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, a la tributación conjunta y a las aportaciones a sistemas de previsión social.

En concreto, con respecto a los sistemas de previsión social, hay que destacar el mantenimiento de las cuantías y de los productos que pueden ser objeto de reducción, con el fin de estabilizar estos sistemas previsionales destinados al ahorro a largo plazo y cuya regulación no debe ser objeto de constantes modificaciones.

Ahora bien, junto a esta continuidad de los sistemas de previsión social hay que mencionar la aparición de los seguros privados que cubran exclusiva-

mente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia, en la línea marcada por la Diputación Foral de incentivar fiscalmente los temas relacionados con el bienestar social de los habitantes del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

El Título VI se dedica a la tarifa del Impuesto constituyendo otra de las novedades más importantes de esta reforma por cuanto se reducen sus tramos a cinco. Igualmente, el tipo marginal máximo desciende del 48 al 45 por 100, lo que nos acerca a los sistemas existentes en los países de nuestro entorno. También resulta destacable la supresión del tramo «a tipo 0», supresión que se compensa con la creación de una deducción general de 1.250 euros, que se practicará por cada autoliquidación y que no existía en la anterior normativa.

El tipo de gravamen aplicable a la base liquidable del ahorro es el 18 por 100. Este tipo impositivo resulta más elevado que el establecido en la normativa anterior, para las ganancias producidas en un plazo superior a un año. Ahora bien, dicho tipo se aplicará, a todas las rentas que conforman la base del ahorro, incluidas las generadas en un plazo inferior a un año, que antes tributaban según la escala general del Impuesto.

En el Título VII, dedicado a la cuota líquida, la deducción por descendientes se mantiene en cuanto a su estructura y concepto, si bien los importes se elevan, sobre todo el correspondiente al tercer hijo. La deducción por abono de anualidades por alimentos a los hijos también continúa, con el mismo porcentaje de incentivo fiscal, modificándose la técnica de cálculo del límite de la deducción y, en lugar de fijar una cuantía determinada para cada hijo, se establece una remisión al 30 por 100 de la

deducción por descendientes, de manera que en la medida que aumente esta última también aumentará, de manera automática, el límite de la deducción por anualidades por alimentos a los hijos.

Destaca, asimismo, el sustancial aumento de las deducciones por ascendientes que se incrementa de 211 a 250 euros. La deducción por edad para mayores de 65 años se eleva de 209 a 300 euros y para mayores de 75 años, de 417 a 550 euros, en la línea de apoyo a estas personas que se percibe claramente en muchas de las medidas incluidas a lo largo de toda la Norma Foral. También experimentan una subida, si bien no tan acusada, los diferentes tramos de deducción en función del grado de discapacidad del contribuyente.

Mención aparte merece la deducción por dependencia de personas mayores, con la que se pretende apoyar a las personas que sufren dicho problema, que tanto preocupa en la sociedad guipuzcoana. Si bien esta cuestión ya tiene su reflejo en el ámbito fiscal desde la aprobación del Proyecto de Norma Foral por el que se aprueban determinadas medidas tributarias para 2006, ahora se actualizan los importes y se amplía el ámbito de aplicación de la deducción, coordinándolo con los cambios que están siendo introducidos por la normativa sustantiva sobre la materia.

Constituye novedad relevante la deducción por aportaciones realizadas al patrimonio protegido de la persona con discapacidad, en virtud de la cual los contribuyentes podrán deducir el 30 por 100 de las mismas, con el límite anual de 3.000 euros.

Se simplifican las deducciones por vivienda habitual, sobre todo la relativa a la adquisición de vivienda habitual. El porcentaje de deducción se establece en el 18 por 100 (23 por 100 para el caso de familias numerosas y menores de 35 años). El

crédito fiscal de vivienda se eleva a 36.000 euros y, además, este crédito se aplicará por cada contribuyente, en lugar de por cada vivienda, como sucedía anteriormente. Por último, se establece un límite anual de deducción de 2.160 euros, que en el caso de las familias numerosas y menores de 35 años será de 2.760 euros.

Destaca también la deducción del 30 por 100 de las cuotas satisfechas a sindicatos, que viene a sustituir al gasto deducible de los rendimientos del trabajo que, por el mismo concepto, estaba previsto en la normativa anterior.

En el ámbito de la gestión del Impuesto, conviene destacar el reflejo en la Norma Foral de las propuestas de autoliquidación, que están suponiendo un gran avance en la simplificación para el contribuyente, a la hora de cumplir con sus obligaciones anuales de autoliquidación y que tan favorable acogida están teniendo entre los ciudadanos de Gipuzkoa.

Por último resulta relevante la obligación de retención, prevista en la disposición adicional cuarta, sobre los rendimientos de actividades económicas que se determinen mediante módulos, medida claramente tendente a combatir el fraude fiscal.

#### **NORMA FORAL 4/2007, de 27 de marzo, de Régimen Financiero y Presupuestario del Territorio Histórico de Gipuzkoa.**

Desde que se aprobó la Norma Foral 17/1990, de 26 de diciembre, de Régimen Financiero y Presupuestario del Territorio Histórico de Gipuzkoa han transcurrido más de 15 años, en los que las necesidades de nuestra administración foral, en materia financiera y presupuestaria, han experimentado un notable cambio que exigía una nueva norma foral. A lo largo de este periodo, las normas forales anuales de presupuestos han sido muchas

veces el soporte legislativo empleado para acomodar la normativa aplicable a las exigencias que planteaba la realidad organizativa y financiera de las entidades que integran el sector público foral.

De la adecuación a este cambio surge la recientemente aprobada Norma Foral 6/2005 de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa. La presente Norma Foral de Régimen Financiero y Presupuestario es otra muestra del espíritu de renovación que caracteriza a nuestra administración foral y del esfuerzo para adecuar su organización a las necesidades de Gipuzkoa y los guipuzcoanos.

La Norma Foral de Régimen Financiero y Presupuestario es el documento jurídico de referencia en la regulación de la actividad económico-financiera del sector público foral. La nueva norma foral actualiza el contenido regulado en la anterior, utilizando una estructura más clara y racional que facilita la localización de los diferentes preceptos. Así mismo, el lenguaje se adapta a las novedades introducidas en los últimos años en el ámbito de las operaciones financieras.

Es en el ámbito de la institución del presupuesto donde se registran los cambios más significativos, por cuanto que muchas de las disposiciones que venían siendo recogidas en las normas forales presupuestarias anuales se incorporan a esta Norma Foral. De este modo, las normas forales anuales recogerán las disposiciones aplicables y específicas del ejercicio, y no repetirán, año tras año, cuestiones de orden general. Así, también se logra una mayor simplificación y eficacia normativa.

Contribuir a una mayor homogeneización entre las disposiciones de las administraciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco es otro de los objetivos de esta Norma Foral. Al respecto, cabe ci-

tar la adopción de un modelo de control interno semejante al existente en las citadas administraciones.

**DECRETO FORAL-NORMA 1/2007, de 9 de enero, por el que se adapta la normativa tributaria del THG, a determinadas disposiciones recogidas en el Real Decreto-Ley 10/2006 y en las Leyes 36/2006 y 42/2006, aprobadas en Territorio Común.**

La aprobación del Real Decreto-Ley 10/2006, de 10 de noviembre, que modifica los tipos impositivos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, y la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de prevención del fraude fiscal, introducen una serie de modificaciones normativas que responden a algunas de las medidas incluidas en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal aprobado en el ámbito estatal, entre las que cabe citar la potenciación de las facultades de actuación de los órganos de control y la mejora sustancial de la información de que dispone la Administración tributaria, garantizando de forma más eficaz el ingreso efectivo de las deudas tributarias. Por otra parte, la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 introduce determinadas modificaciones en algunos de los referidos impuestos, que han de ser recogidas en la normativa tributaria guipuzcoana de conformidad con lo que más adelante se expone.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 21 que el Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo concertado que se regula por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. Señala, así mismo, que no obstante lo anterior, a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero, les será de

aplicación la normativa autónoma de este Impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 relativo a los puntos de conexión de la normativa aplicable del Impuesto sobre Sociedades.

Por su parte, el artículo 26 del Concierto establece que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. En similares términos se expresan los artículos 33 y 34 en el caso de la normativa aplicable en relación con Impuestos Especiales y con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, respectivamente.

Ello exige incorporar a la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa las modificaciones incluidas en el Real Decreto-Ley 10/2006, de 10 de noviembre, por el que se modifican los tipos impositivos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, así como las incluidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007, en relación con las referidas figuras impositivas.

**DECRETO FORAL-NORMA 2/2007, de 6 de marzo, por el que se aprueban determinadas medidas fiscales en relación con el programa PREVER para la modernización del parque de vehículos automóviles, el incremento de la seguridad vial y la defensa y protección del medio ambiente y en relación con la devolución extraordinaria del Impuesto sobre Hidrocarburos para agricultores y ganaderos, introducida en Territorio Común por la Ley 44/2006.**

La aprobación y publicación, por un lado, del Real Decreto-Ley 13/2006, de 29 de diciembre, por el que se establecen medidas urgentes en relación con el programa PREVER para la moderniza-

ción del parque de vehículos automóviles, el incremento de la seguridad vial y la defensa y protección del medio ambiente, y, por otro, de la Ley 44/2006, de 29 de diciembre, de mejora de la protección de los consumidores y usuarios, que incluye la devolución extraordinaria del Impuesto sobre Hidrocarburos para agricultores y ganaderos, introducen modificaciones en la regulación de los impuestos especiales, a las que debe adaptarse la normativa guipuzcoana.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 33, apartado uno, 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 normas, en relación con los señalados Impuestos Especiales.

Por otra parte, y en concordancia con las medidas contempladas en el programa PREVER, se prórroga para el año 2007 la deducción prevista anteriormente para los vendedores de vehículos industriales nuevos de menos de seis toneladas, aplicable en el Impuesto sobre Sociedades o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el artículo 2 del Decreto Foral 81/1997, de 25 de noviembre, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 39/1997, de 8 de octubre, por la que se aprueba el programa PREVER para la modernización del parque de vehículos automóviles, el incremento de la seguridad vial y la defensa y protección del medio ambiente, en la redacción dada por la Disposición Adicional Quinta del Decreto Foral 10/2004, de 24 de febrero, por el que se adaptan diversas dis-

posiciones tributarias a determinadas modificaciones legales efectuadas en territorio común.

A tales efectos, el artículo 14 de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa, regula la posibilidad de aprobar por el Consejo de Diputados, por razones de urgencia y a través de un Decreto Foral-Norma, disposiciones normativas provisionales que deberán ser inmediatamente sometidas a debate y votación de totalidad de las Juntas Generales.

**DECRETO FORAL 49/2006, de 5 de diciembre, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas y propuestas previas de tributación y se crea la Comisión Consultiva Tributaria.**

La aprobación de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, ha supuesto 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 de la aplicación de los tributos, la nueva Norma Foral General Tributaria ha potenciado los procedimientos de información y asistencia a los obligados tributarios. Dicha potenciación se hace tangible a través de aquellos procedimientos que tienen como finalidad la vinculación administrativa previa o aquellos otros que buscan el fortalecimiento de mecanismos tradicionales como las contestaciones a consultas, las comunicaciones o las publicaciones. Así, se amplía, en el caso de las consultas, los efectos vinculantes respecto a terceros y se introducen otros procedimientos novedosos en orden a reforzar la seguridad jurídica de los contri-

buyentes, como es el caso de las propuestas previas de tributación. A través de estas últimas se permite que los obligados tributarios planteen a la Administración el conocimiento previo de determinadas operaciones de especial complejidad, a los efectos de que ésta se pronuncie con antelación a la realización del hecho imponible en cuanto a su conformidad o disconformidad con el tratamiento tributario resuelto por la persona interesada en lo que a la operación concreta se refiere, vinculando en caso afirmativo a la Administración tributaria con la solución planteada.

Al objeto de desarrollar los citados procedimientos de información y asistencia a los obligados tributarios, se dicta el presente Decreto Foral, al amparo de la habilitación normativa atribuida en la disposición final decimoctava de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Unido con dicho desarrollo, se crea la Comisión Consultiva Tributaria del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas, como órgano colegiado de carácter asesor que da respuesta a los supuestos más complejos tanto en el caso de las consultas tributarias como en el de las propuestas previas de tributación, así como en los supuestos de intervención del órgano colegiado al que hace referencia el apartado 2 del artículo 163 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

**DECRETO FORAL 2/2007, de 9 de enero, por el que se modifican los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en materia de deducción por dependencia y tipos de retención e ingreso a cuenta, y se establecen los coeficientes de actualización aplicables en el ejercicio 2007, a efectos**

**de los dispuesto en el artículo 47.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

La Norma Foral 8/2006, de 1 de diciembre, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias en el 2006, incluye diversas modificaciones de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entre las que se encuentra la modificación del artículo 74 relativo a la deducción por discapacidad.

La nueva redacción del citado precepto contempla la aplicación de los supuestos de deducción por discapacidad, concretamente los dos de mayor discapacidad, a las personas mayores en situación de dependencia, con la calificación de dependiente y gran dependiente, respectivamente. La aplicación de estos supuestos de deducción exige, tal y como se recoge en la nueva redacción del apartado 5 del referido artículo 74, un desarrollo reglamentario en el que se establezcan las condiciones que determinen la calificación de una persona mayor de 60 años como dependiente o gran dependiente.

En la actualidad el Departamento para la Política Social determina tales grados de calificación en base a la escala «SAKONTZEN», aprobada por Orden Foral 809/1997, de 15 de diciembre, en virtud de la cual se determina la valoración de la dependencia de personas mayores.

Este es pues el instrumento que se considera precedente para la determinación del cumplimiento de dichos requisitos en la aplicación de la deducción por dependencia de personas mayores.

Así mismo, las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre la obligación de dar el mismo tratamiento a las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones

del segundo pilar con respecto a las que se hagan a instituciones domiciliadas en España, exigen realizar determinados ajustes reglamentarios con respecto a las obligaciones de retención de las prestaciones procedentes de las mismas.

Por otra parte, la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, 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.

Atendiendo a ello, se incluye en el presente Decreto Foral los referidos coeficientes de actualización aplicables a aquellas transmisiones que tengan lugar en el ejercicio 2007, con el fin de calcular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por último, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, aprobada recientemente en territorio común, modifica los tipos de retención e ingreso a cuenta de determinadas rentas que en atención a lo regulado en el vigente Concerto Económico con el País Vasco, en determinados casos, y en la conveniencia de tener similares tipos de retención en un mercado financiero homogeneizado, en otros, exigen incorporar dichas modificaciones en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la normativa del

Impuesto sobre Sociedades y en la del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Así mismo, se estima procedente modificar la tabla de retenciones de rendimientos del trabajo para el 2007 al objeto de ajustarla a la nueva Norma Foral 10/2006 del Impuesto.

**DECRETO FORAL 11/2007, de 27 de febrero, por el que se determina el ámbito de aplicación de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del IRPF a partir de 1 enero 2007.**

La aprobación de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, que configura el Impuesto a aplicar en nuestro territorio a partir del 1 de enero de 2007 ha supuesto la obligación de retención sobre los rendimientos de actividades económicas que se determinen mediante módulos, con el objeto de combatir el fraude fiscal, en este caso, en el ámbito de las actividades económicas cuyo rendimiento neto se calcula mediante la aplicación de signos, índices o módulos.

Con motivo de profundizar en la lucha contra el fraude fiscal derivado de la aplicación de esta modalidad de la estimación objetiva, se entiende conveniente que determinadas actividades que en el año 2006 podían acogerse a esta modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva, pasen a partir del ejercicio 2007 a determinar su rendimiento neto mediante el método de estimación directa.

A este respecto, cabe recordar que el apartado 2 de la disposición derogatoria de la Norma Foral 10/2006 citada anteriormente establece que continuarán en vigor las normas reglamentarias que no se opongan a lo previsto en la Norma Foral en tan-

to no se haga uso de las habilitaciones reglamentarias en ella previstas, y que el artículo 35.1 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 económicas a las que resulta aplicable la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva, a través de una relación detallada de los epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas a los que puede ser de aplicación.

En virtud de lo expuesto, la exclusión de estas actividades de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva hace necesaria la modificación del apartado 1 del 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, modificación que se materializa a través del artículo único de este Decreto Foral.

Por otra parte, se aprueban diversas disposiciones transitorias con el objeto de ampliar para el año 2007 los plazos de renuncia y revocación a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, y los plazos de ejercicio de la opción y revocación de la opción por la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva y por la modalidad simplificada del método de estimación directa. Además, se establece, excepcionalmente, para el año 2007 un régimen de opción automática por la modalidad simplificada del método de estimación directa para todos aquellos contribuyentes que, habiendo determinado durante el año 2006 el rendimiento neto de la actividad con arreglo a la modalidad de signos, índices o módulos de estimación objetiva, en el año 2007 no puedan aplicar esta modalidad de conformidad con lo dispuesto en el artículo único de este Decreto Foral. Así mismo, se modifica la fecha a partir de la cual pro-

cede practicar la retención a determinadas actividades económicas a las que resulte de aplicación el método de estimación objetiva, derogando la fecha prevista con anterioridad a través de la correspondiente disposición derogatoria.

**PROYECTO DE NORMA FORAL, por el que se modifica la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio del Impuesto sobre Sociedades, aprobado en Consejo de Diputados el 6 de febrero de 2007.**

Debido a la situación de inseguridad jurídica que habían generado los autos y sentencias judiciales, las Diputaciones Forales de los tres Territorios Históricos iniciaron los trabajos para la redacción de una reforma de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Los principales aspectos de la reforma -tipo impositivo, régimen de las sociedades patrimoniales, deducciones a mantener y a eliminar...- fueron consensuados en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (en adelante OCTE), a lo largo de una serie de reuniones que se celebraron durante 2006 y enero de 2007.

Las respectivos servicios encargados del desarrollo normativo de las tres Diputaciones Forales intentaron consensuar un único borrador que recogiese los acuerdos adoptados por la OCTE, adaptado, claro está, a la normativa propia de cada territorio histórico. Así, una vez redactados los borradores, éstos fueron remitidos al OCTE donde, tras su análisis, se informó favorablemente a los borradores presentados por Gipuzkoa, Araba y Bizkaia, en sesión celebrada el 1 de febrero de 2007.

Una vez informó el OCTE, se dio traslado de los borradores a los Consejos de Diputados de los tres Territorios Históricos para iniciar la tramitación para la aprobación de Normas Forales. En particular, en

lo que se refiere a Gipuzkoa, el Consejo de Diputados, en sesión celebrada el 6 de febrero, aprobó el Proyecto de Norma Foral de modificación de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, a pesar de la abstención de los miembros del equipo de Gobierno que representan a uno de los partidos políticos que conforma dicho Gobierno.

Posteriormente se dio traslado del proyecto a las Juntas Generales, donde se abrió el plazo para la presentación de enmiendas. Durante ese período los grupos parlamentarios mostraron sus ideas ante el proyecto de Norma Foral y se generó un debate más allá del seno de las Juntas Generales. El aspecto más controvertido era el tipo impositivo propuesto, apoyado tan sólo por los grupos PNV y PP.

A pesar de que se intensificaron los esfuerzos destinados a consensuar una reforma, no se logró un acuerdo entre las diferentes fuerzas políticas, por lo que, con fecha de 26 de marzo de 2007, a pesar de que la reforma había sido ya aprobada tanto en Bizkaia como en Araba y con los votos en contra de tres miembros del equipo de Gobierno, acordó la retirada del proyecto de Norma Foral, con base a lo dispuesto en el artículo 114 del Reglamento de Juntas Generales.

## ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

### FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA 1/2007 (Diciembre 2006 - Mayo 2007)

#### I. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

- I.1. Base imponible común consolidada: Desarrollo del Grupo de trabajo
- I.2. Trabajos en torno a la base imponible común consolidada: Informe de progreso

de la Comisión – año 2007

#### I.3. Precios de transferencia: Comunicación de la Comisión

### II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- II.1. Mecanismo para eliminar la doble imposición en casos individuales
- II.2. Autorización al Reino Unido para introducir el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en algunos servicios

### III. IMPUESTOS ESPECIALES: TABACO

### IV. AYUDAS DE ESTADO DE NATURALEZA FISCAL

- IV.1. Centros de Coordinación de Bélgica
- IV.2. Sicilia: Decisiones de la Comisión
- IV.3. Dinamarca: Impuesto sobre el Tonelaje

### V. INFORME SOBRE INGRESOS FISCALES 1995-2005

#### I. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

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

La novena reunión del Grupo de Trabajo sobre la base imponible común consolidada (GT-BICCCIS) tuvo lugar los días 12 y 13 de Diciembre de 2006<sup>1)</sup>.

#### 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 sobre la base imponible común consolidada, sus ventajas y sus posi-

<sup>1)</sup> La décima reunión tuvo lugar el 13 de Marzo de 2007. Aún no ha sido publicada acta de la misma.

bles 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 las sucesivas ampliaciones, las em-

presas deban enfrentarse a 27 sistemas impositivos diferentes, hace si cabe, más necesaria y lógica la estrategia de la Comisión para la tributación de las sociedades.

El Grupo de Trabajo se compone de 27 representantes<sup>2)</sup> del nivel técnico provenientes de los Estados miembros, así como de representantes de la Comisión. Las contribuciones se realizan desde una perspectiva técnica y no se pretende ni que los Estados miembros se comprometan a adoptar y aplicar la base imponible común consolidada en el futuro, ni que expresen su posición política respecto a este tema.

La Comisión es partidaria de obtener contribuciones al debate por parte de expertos del mundo empresarial y académico; en este sentido, la primera reunión ampliada (es decir, con la participación de expertos) tuvo lugar en Diciembre de 2005.

En general, el Grupo pretende facilitar apoyo y asesoría técnica a la Comisión. En particular, sus objetivos más específicos son los siguientes:

- Lograr una definición de la una base imponible común consolidada para las empresas que operan en la Unión Europea.
- Debatir sobre los principios fiscales fundamentales
- Debatir sobre los elementos estructurales elementales de la base imponible común consolidada.
- Debatir sobre las precisiones técnicas necesarias, como por ejemplo el mecanismo

<sup>2)</sup> Desde el 1 de Enero de 2007, también Bulgaria y Rumania.

necesario para poder “compartir” la base imponible entre varios Estados miembros.

La idea inicial se basaba en que el Grupo funcionara durante tres años, con una periodicidad de cuatro reuniones anuales. No obstante, debido a la gran cantidad de asuntos que se querían analizar y tomando en consideración su perfil altamente técnico, se han ido creando varios subgrupos. Actualmente existen cinco: (i) Subgrupo 1: Activos y amortizaciones; (ii) Subgrupo 2: Reservas, provisiones y pasivos; (iii) Subgrupo 3: Base imponible; (iv) Subgrupo 4: Aspectos internacionales; (v) Subgrupo 5: Imposición de los grupos de empresas.

Los subgrupos debaten sobre asuntos más específicos y técnicos y elaboran actas para informar al Grupo de Trabajo.

### RESULTADOS DE LAS REUNIONES DE 12 Y 13 DE DICIEMBRE DE 2006

Esta novena reunión del grupo de trabajo sobre la BICIS tuvo un formato ligeramente diferente a los encuentros habituales. Mientras que el día 13, se reunió en su formato habitual, el día 12 se reunieron además de los 25 Estados miembros (junto con dos observadores provenientes de Bulgaria y Rumania), los representantes de varias asociaciones y organizaciones que se interesan y trabajan en el área de la fiscalidad. Destacaron la Confederación Fiscal Europea (CFE), la Cámara de Comercio Americana (American Chamber of Commerce), la Asociación Europea de Cámaras de Comercio – EURO-CHAMBRES, la Federación Europea de Banca (FBE, European Banking Federation) o la Unión Europea del Artesanado y de la Pequeña y Mediana Empresa (UEAPME), así como la Secretaría de la OCDE (Organización de la Cooperación y Desarrollo Económicos). El objetivo de esta reunión en formato “ampliado” fue el de ofrecer una oportunidad

a los académicos y a los agentes activos en temas de fiscalidad para que manifestaran su punto de vista y contribuyeran respecto al trabajo del GT-BICIS, sobre todo en el año 2006. Todo ello, forma parte de la estrategia de la Comisión de llevar a cabo una consulta lo más amplia posible antes de presentar una propuesta legislativa.

Ya en abril de 2006, la Comisión adoptó una Comunicación sobre el trabajo desarrollado desde la constitución del Grupo de trabajo sobre la Base Imponible Común Consolidada (GT-BICIS).

### Día 12 de Diciembre de 2006

Se debatieron diversos temas:

#### Renta o ingreso imponible

Hubo opiniones divergentes en relación a la *prueba de finalidad comercial o económica*. Algunos consideran que no es necesaria puesto que se considera que todos los gastos de una empresa son necesarios y deben ser por tanto deducibles. Frente a esta opinión, algunos se posicionaron a favor de una prueba de finalidad económica, considerando que la inexistencia de la prueba en algunos Estados miembros podría derivar en la potestad de la autoridad fiscal de turno para juzgar si determinados costes incurridos por la empresa son necesarios para el negocio o no. Cabe subrayar que actualmente casi todos los Estados miembros disponen de la prueba de finalidad comercial o un concepto similar, siendo la aplicación práctica muy diversa en cada caso.

Con respecto a la *deducibilidad de los gastos*, se apoya la deducibilidad general de los gastos, incluso la relacionada con la renta exenta (dado que la idea que reside detrás de la renta exenta es evitar la doble imposición). Asimismo, se solicitó que

se establezcan instrucciones claras respecto al tratamiento fiscal de las donaciones y gastos relacionados con obras sociales.

Se considera que todos los impuestos, salvo el de sociedades deben ser deducibles, incluido el IVA aunque no sea deducible en algunos sectores (como el de los seguros). No obstante, las posiciones no son tan firmes respecto al momento en el que se deba llevar a cabo la deducción; la primera posibilidad sería aplicar la deducción sobre la base consolidada (esto significa que las deducciones se repartirían en función de los resultados del mecanismo de consolidación), mientras que otra alternativa puede ser que las deducciones se apliquen antes de que la base sea repartida, quedando así las deducciones en el nivel nacional, como una cuota individual correspondiente a un Estado miembro.

Respecto a la *deducibilidad de las pérdidas*, se apoya la idea de la compensación ilimitada de pérdidas trasladadas a ejercicios futuros (carry forward), pero se propone que la compensación de pérdidas trasladadas a ejercicios anteriores (carry back) sea limitada. Cuando los beneficios no realizados son imposables, la compensación de pérdidas hacia atrás sería aplicable también.

En relación a la *metodología para determinar la base imponible*, existen puntos de vista diversos. Algunos se muestran partidarios del método basado en el examen de la cuenta de resultados<sup>3)</sup> y otros prefieren la comparación de los balances de situación de apertura y cierre<sup>4)</sup>. Los argumentos a favor del examen de la cuenta de resultados son teóricos y prácticos, tomando en consideración también la consolidación. Es cierto que la utilización del

método consistente en la comparación de los balances de situación de apertura y cierre exigiría una serie de adaptaciones en las disposiciones sobre auditoría y las evaluaciones, incrementando las dificultades y la volatilidad.

La diversidad de opiniones se repite a la hora de *elegir una base imponible común consolidada más o menos amplia*. Una base imponible más acotada que la base imponible doméstica significa que todos los gastos deducibles podrían mantenerse. Sin embargo, algunos defienden una base imponible común más amplia porque una vez repartida la base, cada Estado miembro puede añadir su deducción nacional. Finalmente, se concluyó que los Estados miembros pueden mantener la misma cuantía de impuestos a través de la variación de los tipos impositivos, a pesar de que la base imponible común consolidada difiera de las distintas bases (de los Estados miembros).

En referencia a la competitividad, el reto de los Estados miembros no debe ser sólo competir entre ellos sino también con el resto del mundo.

#### Aspectos internacionales

La definición de la *residencia (fiscal)* y el *establecimiento permanente* es un asunto complejo y surgen importantes cuestiones en torno al mismo:

- En principio existe una opinión favorable sobre las referencias contenidas en los documentos de la Comisión sobre el trabajo de la OCDE y el Modelo de Convenio de la OCDE. A pesar de que algunos Estados miembros no son parte de la OCDE, se demandó una mayor cooperación entre la UE y la OCDE.
- Se recalcó que en los actuales Convenios

<sup>3)</sup> "Profit and loss method", abreviado como PL.

<sup>4)</sup> "Balance sheet", abreviado como BS.

fiscales de Doble Imposición, hay desviaciones respecto a la definición del establecimiento permanente. Además, los criterios establecidos en los Convenios para que las partes compartan el poder fiscal podría verse afectada y ser necesario realizar ajustes para tener en cuenta la consolidación y el "reparto" de la base imponible común consolidada. En este sentido, una recomendación de la UE a los Estados miembros para la negociación de los Tratados fiscales sería útil. Algunos sugirieron que la introducción de un mecanismo vinculante para la resolución de conflictos sería positiva.

En cuanto a la eliminación de la doble imposición, se analizaron las ventajas y desventajas de los métodos de imputación o exención. En el método de imputación, la utilización del sistema de renta mundial<sup>5)</sup> acompañado de la imputación de cualquier impuesto pagado fuera, equipararía las condiciones de las empresas que inviertan dentro de la UE y aquellas que inviertan fuera de la UE. Esto conllevaría la eliminación de los incentivos fiscales que favorecen la deslocalización y sería a su vez una contribución clara a los objetivos de la Estrategia de Lisboa.

La desventaja del método de imputación en relación con la base imponible común consolidada consistiría en el aumento de la complejidad en términos de costes de conformidad, dado que cualquier Estado miembro y cualquier empresa se verían obligados a tomar en consideración cualquier tipo de ingreso proveniente del extranjero y los impuestos pagados en consecuencia.

El método de exención serviría para situar en

<sup>5)</sup> *World-wide-taxation system, WWWT.*

igualdad de condiciones entre las empresas que invierten en terceros países y sus competidores de fuera de la UE, en relación a la imposición fiscal en dichos terceros países.

No obstante, la desventaja de este método de exención en relación con la base imponible común consolidada sería que podría convertirse en un incentivo para trasladar las ganancias al grupo de empresas que esté fuera de la UE para evitar la imposición en la UE.

Se ha seguido discutiendo sobre la conveniencia de tratar de manera diferente los *ingresos procedentes del extranjero*, tanto activo (ingresos provenientes de un establecimiento permanente situado fuera de la jurisdicción de la base imponible común consolidada) como pasivo (intereses, cánones y dividendos). Se sugirió la introducción del principio "water's edge" en la UE, consistente en la exclusión de los ingresos extranjeros pasivos de la base imponible común consolidada, con dos alternativas posibles: (i) cada Estado miembro sería libre de decidir si dicha clase de ingreso está exento o no; o (ii) aunque este tipo de ingreso quedara fuera de la consolidación, sería gravado.

#### Su ámbito de aplicación

En general, existe acuerdo respecto a la idea de que la base imponible común consolidada debe ser aplicada a *cuantas más entidades posibles*. No obstante, también se discutieron los criterios que deben regir para distinguir a las entidades excluidas:

- La naturaleza del ingreso debe primar sobre la forma legal de la entidad al valorarla. Con este método se evitaría que las empresas esquiven la aplicación de la base imponible común consolidada eligiendo una forma legal específica.

- Debe ser determinante el hecho de que la empresa esté sujeta a impuesto sobre sociedades.
- Las entidades incluidas deberán formar parte de una lista puesto que el único criterio exigible de estar sujeto al impuesto sobre sociedades puede dar lugar a inseguridad jurídica (por ejemplo en Suecia, las empresas aseguradoras están sujetas a un impuesto específico diferente del impuesto sobre sociedades).
- Se delegará en el Estado miembro la decisión respecto a la inclusión o exclusión de la entidad.

Todos los Estados miembros consideran que la exclusión de las *entidades transparentes* puede resultar en la ineficiencia del sistema de la base imponible común consolidada, dado que puede resultar en un trato diferente a empresas o entidades que llevan a cabo el mismo tipo de actividad. Las entidades transparentes podrían recibir el trato de establecimientos permanentes a efectos fiscales.

En relación al tratamiento de las *entidades híbridas*, el problema consiste en que los Estados miembros aplican su propia legislación y categorías legales, en lugar de la propia del Estado miembro de residencia de la entidad. La definición del concepto de partenariado o asociación serviría para evitar complejidades en algunos casos, como por ejemplo, las asociaciones entre las empresas y los gobiernos, u organizaciones sin ánimo de lucro (éstas últimas se incluyen en el ámbito de aplicación de la base imponible común consolidada salvo exclusión expresa).

*El sector bancario* parece diferenciarse del resto de tipos de empresas. Al ser los activos financieros la renta habitual de las instituciones financieras y las

deudas el gasto común, deberían aplicarse detalladamente los principios contables y concretamente el NIC 39. Los bancos deberían excluirse del ámbito de aplicación de la base imponible común consolidada, pero su particular situación debería ser considerada a la hora de diseñar los elementos específicos de la base imponible.

El empleo del sistema de la base imponible común consolidada debería ser opcional para las entidades elegibles, pero una vez que hayan tomado la determinación de utilizarlo, deberían permanecer en el mismo varios años. El sistema debería aplicarse asimismo a todos los sectores, incluido el de la banca, y no debería limitarse su aplicación sólo a las empresas que realizan actividades transfronterizas.

### Consolidación

Para saber si el grupo de empresas podría consolidar sus bases imponibles, primeramente se observará *el control* que llevan a cabo las empresas matrices sobre las filiales para valorar la existencia del grupo.

La existencia del grupo debería ser constatada a través del criterio legal de la posesión del accionariado. No obstante, se podrá permitir que algunas entidades controladas sean incluidas en el grupo consolidado, a pesar de no cumplir con el umbral necesario de propiedad para la consolidación. La definición del concepto de grupo debe ser muy clara y concisa, puesto que algunos conceptos como "control de la gestión" son muy subjetivos y podrían dar lugar a litigios con las autoridades fiscales.

Un porcentaje o *cuota alta de participación* bajo (50% más 1), protegería a los accionistas minoritarios. Según la base de datos Amadeus, de entre 238.000 grupos de empresas registradas, sola-

mente un 6% ostentan un porcentaje de participación menor a 50%, 9% son participadas en un 75% o menos, y finalmente la mayoría de los grupos son participados en 90% o más. Todo ello significaría que una participación superior a 50% no excluiría demasiadas empresas de la aplicación de la base imponible común consolidada. Además, debe recordarse siempre que el concepto de grupo no es estático y que las entidades pueden adherirse o abandonar el grupo de manera continua.

La opción más exitosa parece ser la *consolidación íntegra* (100% de la base imponible) para evitar la aplicación de dos sistemas diferentes a la base imponible. Asimismo se apoyan la auditoria y la litigación uniformes. No obstante al carácter opcional de la base imponible común consolidada, una vez realizada la elección, la aplicación del sistema debería ser imperativa.

En relación al *perímetro de la consolidación*, cabe subrayar que los Estados miembros han concluido que el hecho de que una entidad de fuera de la UE se encuentre integrada en el grupo no debería afectar a la aplicación de la base imponible común consolidada. Cualquier otra norma resultaría excesivamente discriminatoria.

*Las operaciones intragrupo* no se tendrían en consideración a efectos de la base imponible común consolidada. Algunos consideran que esta no es la mejor opción de cara a las reservas fijas, pero en términos generales, se considera que serían situaciones transitorias y medidas para la evitación para las cuales se podrían adoptar medidas específicas durante los primeros años de aplicación de la base imponible común consolidada, hasta que la misma se encuentre completamente operativa.

Respecto a la teoría que defiende que las *pérdidas pre-existentes* deberían ser bloqueadas durante

el tiempo que las empresas permanezcan en la base imponible común consolidada, ésta no reunió el necesario consenso. Otras opciones alternativas fueron barajadas, tales como: (i) que las pérdidas pre-existentes sean compensadas con las cuotas individuales de beneficio de las empresas afectadas desde de la repartición de la base imponible; (ii) las pérdidas anteriores sean atribuidas al grupo y trasladadas a ejercicios posteriores, mientras ello sea posible.

Finalmente, se debatió sobre las *pérdidas continuas* (que ocurran durante la existencia del grupo sujeto a base imponible común consolidada). Algunos se muestran a favor de que estas pérdidas sean trasladadas a ejercicios posteriores hasta que una de las empresas abandone el grupo, en cuyo caso, la pérdida sería repartida entre la empresa que abandone y el resto del grupo. Una segunda opción consiste en asignar las pérdidas en cada Estado miembro, considerando que ciertos ingresos, como el extranjero, podría verse excluido de la repartición.

#### Activos financieros

Parece claro que la posición apoyada generalmente consiste en deducir solamente las ganancias de capital realizadas. En el sector bancario, se deducirían asimismo las ganancias de capital no realizadas dado que desde el punto de vista práctico sería difícil mantener un registro de los costes históricos. Deberían tratarse de forma simétrica las ganancias de capital no realizadas y las pérdidas de capital no realizadas, y por lo tanto, si las ganancias de capital no realizadas están exentas de deducción, también lo deben estar este tipo de pérdidas.

Los regímenes de exención para los dividendos y la participación deberían ser incluidos en la base

imponible común consolidada, para las cuales serviría como punto de partida la Directiva 90/435/CEE sobre el régimen fiscal común aplicable a las empresas matrices y filiales.

#### Marco administrativo y jurídico

Las normas administrativas y jurídicas deben ser simples y de utilización fácil. El beneficio que se espera que la base imponible común consolidada genere se vería contrarrestada si las empresas se vieran obligadas a dar cuenta ante 27 autoridades fiscales diferentes. Por ello, la idea de la *ventanilla única* que actualmente se debate en el ámbito del IVA parece ser un buen sistema que pudiera desarrollarse en el área de la base imponible común consolidada.

En relación a las *características* que debe tener el sistema administrativo y jurídico se identifican dos tendencias claras. Una parte de los expertos mantienen un enfoque o punto de vista *realista*; conscientes de que los Estados miembros nunca renunciarán a su soberanía en materia fiscal, se proponen varias soluciones: (i) creación de una autoridad de coordinación que recibiría los informes de las auditorías individuales; (ii) nombramiento de un árbitro que decidiría sobre casos conflictivos; (iii) establecer una unidad transnacional de evaluación con autoridad para emitir y publicar normas vinculantes para evitar litigios que se prolongan en el tiempo y que aporten seguridad jurídica. Otros expertos mantienen una línea más *optimista* y consideran que los mecanismos para administrar la zona monetaria y el sistema de bancos centrales conllevaron mayor complicación.

#### Mecanismo de reparto

Este es un tema que no había sido debatido en el grupo de trabajo de la base imponible común

consolidada hasta el momento. Se debatió sobre todo sobre el enfoque del mecanismo de reparto: macroeconómico, valor añadido, fórmula o combinación.

*El enfoque macroeconómico* aportaría sencillez pero no respetaría el principio de la equidad fiscal sobre la base empresa por empresa. A pesar de ser el sistema que menos margen otorga a la distorsión, los Estados miembros no tendrían control sobre los ingresos, puesto que las modificaciones de los tipos impositivos serían inefectivas. El *sistema del valor añadido* quedó excluido con objeto de evitar que resurja el asunto de los precios de transferencia. Finalmente parece que el método que mejor se perfila es el de la fórmula basada en ciertos factores.

El *método de la fórmula* debería incluir al menos los costes laborales (salarios y cargas sociales), y capital (activos fijos pero no financieros). El sistema elegido tendría que afrontar complicaciones tales como la existencia de diferentes monedas o los costes laborales en el caso de que el trabajador ejerza su actividad en más de un Estado miembro.

Los expertos se muestran a favor de una fórmula uniforme, haciendo alusión a la experiencia negativa de los EEUU, donde los Estados compiten entre ellos sobre la base de los factores empleados para atraer las inversiones a su terreno. No obstante, si convendrían variaciones en la fórmula en función del sector industrial.

Se ha llevado a cabo un estudio para evaluar las consecuencias del salto del sistema existente a un nuevo sistema basado en la consolidación. El estudio concluye que la base imponible común consolidada reduciría el tipo impositivo para todos los grupos de empresas, y que algunos Estados saldrían beneficiados con el reparto de la base imponible, mientras que otros se verían perjudicados.

## Día 13 de Diciembre de 2006

De vuelta en su composición habitual, acudieron los representantes de los 25 Estados miembros, contando con la presencia asimismo, de observadores provenientes de Rumania y Bulgaria.

Los temas principales debatidos fueron fundamentalmente los planes de futuro del grupo de trabajo sobre la base imponible común consolidada; el mecanismo de reparto; los aspectos internacionales; imposición de grupos de empresas.

### Planes de futuro

Considerando que Comisión pretende presentar una propuesta legislativa formal para finales de 2008 sobre la materia de la base imponible común consolidada, un experto de uno de los Estados miembros interpeló a la institución comunitaria para que ésta explicara como superará la brecha entre el punto de vista técnico expresado en el grupo de trabajo y las opciones políticas que deberán hacerse a la hora de presentar la propuesta legislativa. En este sentido, los representantes de la Comisión adelantaron que la intención era presentar una Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo<sup>6)</sup>, con objeto de recibir orientaciones políticas de las mencionadas instituciones.

Otro representante criticó el excesivo optimismo de la Comisión respecto al progreso realizado y consideró que aún quedan muchos temas pendientes de ser explorados en profundidad. Recordó que el apoyo del sector empresarial es indudable porque la base imponible común consolidada le puede resultar beneficiosa para este sector y además es opcional; no obstante, la posición política puede

ser diametralmente opuesta.

### Mecanismo de reparto

Se introdujo un documento de *trabajo dividido en dos partes*. La primera parte, con una descripción y somera evaluación de las tres opciones posibles: un mecanismo de reparto basado en criterios macroeconómicos, y otros dos mecanismos basados en criterios micro, es decir el del valor añadido o el tradicional reparto por fórmula. La segunda parte, con un análisis más detallado de la tercera opción (fórmula de reparto).

Además de considerar que es relativamente pronto para descartar ningún sistema, se analizaron las ventajas y desventajas de cada uno.

Se parte de la base de que *cualquiera de los sistemas* elegidos creará *dificultades de aplicación*, aunque en términos generales pueda constatarse una opinión más favorable hacia la tercera alternativa, es decir, la fórmula.

*La opción macroeconómica* es rechazada porque tiende a desconectar la deuda tributaria de cada empresa del lugar en el que el ingreso/beneficio ha sido generado. En definitiva, este mecanismo no refleja el rendimiento económico de la empresa contribuyente en la jurisdicción correspondiente.

En cuanto al *mecanismo basado en el valor añadido*, se considera desde luego más adecuado que el macroeconómico, dado que mantiene la conexión entre el valor creado y su imposición. No obstante, y tal y como se ha mencionado en anteriores ocasiones, el problema principal de esta opción es que requeriría continuar con el seguimiento de las operaciones intragrupo a precio de mercado.

<sup>6)</sup> Consultar punto 1.2. de este Informe.

En relación a la comparación con los sistemas estadounidense y canadiense, algunos expertos afirman que no se debería poner mucho énfasis en esta comparación, y que no es argumento suficiente a favor de estos sistemas el hecho de que los países no tengan intención de modificar los mismos. El sistema estadounidense solo se aplica a la base imponible del impuesto de sociedades y además los tipos impositivos aplicados en los Estados son muy bajos, en comparación con los europeos.

Tras este debate general, los expertos de los Estados miembros procedieron a debatir más detenidamente la tercera, la de la utilización de *una fórmula para el reparto* de la base imponible como mecanismo de consolidación.

Se presentó un documento de trabajo que analiza en profundidad algunas cuestiones de interés para el sistema, tales como los factores de reparto (remuneración, propiedad y ventas), la uniformidad de la fórmula en todos los países, la ponderación de los factores, etc.

Algunos expertos subrayaron que la fórmula de reparto no es un sistema sencillo y que por tanto su aplicación debería limitarse a los grupos que tenga un número respetable de transacciones internas (intragrupo). En los casos en los que el grupo empresarial no cubra un mínimo de actividades u operaciones internas (intragrupo) o sencillamente no lleve a cabo este tipo de operaciones, la base imponible de cada entidad que forme parte del grupo permanecería sujeta a imposición en el Estado miembro en el que se sitúe la mencionada entidad, a través del sistema tradicional de contabilidad separada. Otro experto sin embargo, no apoyó la idea de la limitación, consideró incoherente con el objetivo último de la consolidación, el hecho de utilizar simultáneamente el método de la fórmula para el reparto y el reparto según los precios de mercado.

El mecanismo de la fórmula de reparto puede dar lugar a una manipulación de sus *factores* para utilizarlos en interés de la planificación fiscal. Por ejemplo, en el caso del factor del coste del trabajo o salarial, la base imponible de la entidad en el Estado en el que ésta se sitúe puede verse muy reducida en función de la subcontratación. En relación al factor relativo al destino de las ventas, los grupos podrían establecer entidades de manera artificial en lugares en los que la demanda es más amplia con objeto de asignar el beneficio en aquellos Estados miembros en los que el tipo impositivo sea más bajo.

En general, parece haber una opinión favorable hacia la *utilización uniforme* de la fórmula en todos los Estados miembros. Si este principio no se respetara, podría dar lugar a manipulaciones a través del uso divergente de la ponderación de los factores, provocando efectos negativos.

Algunas personas recomendaron que se adoptaran *fórmulas de reparto específicas* para algunos sectores, sobre todo el sector bancario y el sector de seguros.

Finalmente, existe preocupación por analizar cada factor detenidamente. En el caso del factor sobre la remuneración, surge la duda de cómo se debe abordar la situación en la que una entidad situada en un Estado miembro paga el salario de un empleado que trabaja en un entidad del mismo grupo que esté situada en otro Estado miembro. Asimismo, un experto subrayó que el uso de este factor puede ir en detrimento de los nuevos Estados miembros que tienen estándares salariales más bajos. En relación al factor de los activos, el asunto es delicado pues deberá decidirse entre la propiedad jurídica o empresarial. El factor en relación con el destino de las ventas fue criticado.

Considerando que el asunto del mecanismo de reparto es de vital importancia y conlleva muchos temas que deben analizarse los expertos de todos los Estados miembros (salvo dos) apoyaron la idea de crear un *subgrupo* al efecto.

#### Aspectos Internacionales

La tercera reunión de este Subgrupo 4 (SG 4) tuvo lugar en Madrid los días 9 y 10 de octubre de 2006, a la que acudieron representantes de 16 Estados miembros.

Los asuntos debatidos fueron el tratamiento fiscal de los ingresos pasivos (dividendos, intereses y cánones) procedentes de fuera de la Unión Europea, así como la atribución de ingresos a los establecimientos permanentes.

En lo relativo a la cuestión de los *ingresos pasivos procedentes de fuera de la Unión Europea*, pero ganados por empresas residentes en territorio de aplicación de la base imponible común consolidada, se propusieron cuatro soluciones alternativas: (i) aplicación del principio de la territorialidad; (ii) aplicación del principio de la renta mundial; (iii) 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; (iv) 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.

Se consideran las alternativas (iii) y (iv) las más apropiadas, puesto que permitirían a los Estados miembros mantener su régimen actual de eliminación de la doble imposición y a su vez, no crearía problemas con los Tratados y Convenios existentes en la actualidad.

Se debatió respecto a la *deducibilidad de algunos gastos* relacionados con ingresos extranjeros exentos, pero el grupo acordó que tratándose de dividendos exentos, los gastos relacionados no deberían ser deducibles.

Lo mismo ocurriría con las *ganancias de capital o plusvalías*, que quedarían exentas. En relación con los intereses ingresados de fuentes externas a la Unión Europea, éstas deberían de estar incluidas en la base imponible común consolidada.

Finalmente se trató el asunto de la *atribución de ingresos a los establecimientos permanentes*. Algunos expertos consideraron irrealista que los Estados miembros participantes en la base imponible común consolidada partan de los principios de la OCDE aplicables en esta materia. La Comisión por su parte, subrayó que nunca ha tenido intención de diseñar unos principios alternativos a los planteados por la OCDE ni alejarse de los mismos. No obstante, si recalcó que probablemente será necesario profundizar en los principios elaborados por la OCDE.

#### Cuestiones relacionadas con la reestructuración de empresas

Lo que más parece preocupar a los Estados es la relación entre la Directiva 90/434/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones (Directiva sobre el régimen fiscal de las fusiones) y las normas que se aplicarán a la base imponible común consolidada.

En concreto, se debe subrayar que la Directiva sobre el régimen fiscal de las fusiones garantiza la *neutralidad fiscal de la transferencia de activos* bajo la condición de que los activos permanezcan ligados al establecimiento permanen-

te que se sitúe en el Estado de origen. Los expertos opinan que si la base imponible común consolidada es más flexible, podría producirse situaciones de discriminación entre las entidades cubiertas por la base imponible común consolidada y las que quedan fuera de su ámbito. En este sentido, algunos opinan que el tratamiento que propone la Directiva debería seguir siendo aplicable en los casos de reestructuración entre entidades no pertenecientes al mismo grupo. En cuanto a la reestructuración en el seno de un grupo de empresas consolidado, la situación se torna mucho más delicada.

La Comisión trató de explicar que la Directiva sobre el régimen fiscal aplicable a las fusiones fue modificada para adaptarse a un contexto de 25 regímenes fiscales diferentes. En su opinión, es deseable y necesario examinar si una base imponible común consolidada podría o debería permitir tratos diferenciados.

## I.2. TRABAJOS EN TORNO A LA BASE IMPONIBLE COMÚN CONSOLIDADA: INFORME DE PROGRESO DE LA COMISIÓN – AÑO 2007

Como continuación del Informe de progreso presentado en 2006<sup>7)</sup> sobre los avances realizados y por realizar en torno a establecimiento de una base imponible común consolidada del impuesto de sociedades, la Comisión presentó un nuevo Informe de progreso el 2 de mayo

<sup>7)</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://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2006/com2006\\_0157es01.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2006/com2006_0157es01.pdf)

de 2007<sup>8)</sup>.

En este informe que adopta forma de Comunicación, la Comisión tiene por objeto llamar la atención del resto de las instituciones comunitarias sobre el trabajo desarrollado, así como mantenerlos informados sobre los progresos, principalmente al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social.

La Comunicación también pretende recapitular y poner de relieve algunos aspectos técnicos específicos que requieren particular atención y una serie de cuestiones especialmente importantes con una dimensión más estratégica, que los expertos deberán abordar en un futuro próximo antes de proceder a una propuesta legislativa a finales del año 2008.

Por un lado, el documento hace una *revisión de los trabajos realizados*, recalcando la labor técnica de los subgrupos ya existentes (activos y su amortización, provisiones y reservas, renta imponible y aspectos internacionales), y destacando la creación de dos nuevos subgrupos sobre la imposición de grupos y el mecanismo de reparto.

Se enfatiza que las reuniones en "formato ampliado" (Estados miembros y Comisión, junto con representantes del mundo académico y empresarial) garantizan el buen funcionamiento del mecanismo de consulta y aseguran que la Comisión y los expertos nacionales pueden contar con conocimientos colectivos de empresarios y expertos académicos.

<sup>8)</sup> COM (2007) 223 de 02.05.2007, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social Europeo sobre "El progreso realizado en 2006 y siguientes pasos entorno a la base imponible común consolidada". Disponible en:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/whats\\_new/COM\(2007\)223\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/COM(2007)223_en.pdf)

Entre los avances logrados, se destacan además de los importantes debates de nivel técnico, *la evaluación de impacto* iniciada en 2006. Esta evaluación de impacto deberá describir las barreras relacionadas con el impuesto de sociedades que disuaden a las empresas de la UE de explotar todas las oportunidades de inversión que existen en el mercado interior, así como las posibilidades de elusión y evasión fiscal que el sistema actual ofrece a las empresas (destacan los diferentes costes de cumplimiento a los que hacen frente las pymes en comparación con las grandes empresas, la reducción de los costes administrativos, la minimización de las distorsiones en la distribución por países de la inversión, etc.).

Existen una serie de opciones de actuación alternativas, de las que se debe evaluar *su impacto económico, ambiental y social* en términos cualitativos y cuando sea posible, cuantitativos. Entre las alternativas, deberán barajarse por lo menos, las siguientes: (i) mantenimiento de la situación actual, (ii) establecer una base imponible común no consolidada y (iii) el establecimiento de una base imponible común consolidada, con objeto de evaluar su impacto micro y macroeconómico y en términos de ingresos fiscales. La evaluación de impacto será publicada en el momento de presentar la propuesta legislativa.

Por otro lado, en relación a las siguientes etapas, lo trascendental será considerar conjuntamente todos los aspectos analizados hasta el momento y buscar una forma de conjugarlos. En esta fase, será fundamental que no existan incoherencias y que la base de lo elaborado sea viable y adecuada a la finalidad.

Los Estados miembros deberán ser conscientes de que la nueva base imponible común consolidada no podrá reproducir las características de todas las bases imponibles nacionales.

En esta nueva fase la Comisión deberá decantarse por *una o varias opciones específicas* basándose en los trabajos del Grupo, en la investigación llevada a cabo a nivel interno y en la opinión de los sectores académico y empresarial.

Asimismo, la Comisión se enfrentará a una *segunda categoría de opciones* en las que el elemento político a sopesar a la hora de adoptar una decisión es mucho mayor, tanto en lo que respecta a política económica general como a los intereses prioritarios de la Comunidad Europea, en relación con el crecimiento y el empleo y una mayor competitividad.

Entre los temas clave tratados en 2006, la Comisión destaca el apoyo del sector financiero para que la aplicación de la base imponible común consolidada sea aplicada también a ese sector. En el marco administrativo la Comisión subraya los apoyos obtenidos a favor de la idea de la "ventanilla única".

### I.3. PRECIOS DE TRANSFERENCIA: COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN

#### *Introducción*

El 26 de Febrero de 2007, la Comisión adoptó una Comunicación relativa a las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia en el ámbito de los procedimientos de prevención y resolución de litigios, y a las Directrices para los acuerdos previos sobre esos precios en la UE<sup>9)</sup>.

<sup>9)</sup> COM (2007) 71, de 26.02.2007: Comunicación relativa a las actividades del Foro Conjunto de la UE sobre los precios de transferencia en el ámbito de los procedimientos de prevención y resolución de litigios y a las Directrices para los acuerdos previos sobre esos precios en la UE.

[http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2007/com2007\\_0071es01.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2007/com2007_0071es01.pdf)

El Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la Unión Europea fue creado oficialmente en 2002 y se compone de un especialista en administración tributaria de cada Estado miembro, y de diez especialistas independientes. Los países candidatos a la adhesión y la Secretaría de la OCDE asisten a las reuniones en calidad de observadores.

El método de trabajo se basa en el consenso y el objetivo del Foro es alcanzar soluciones pragmáticas no legislativas a los impedimentos que plantea la legislación de la Unión en materia de precios de transferencia, siempre respetando en marco establecido por los principios de la OCDE.

En los dos primeros años desde su formación (entre 2002 y 2004), el Foro Conjunto de Precios de Transferencia, trató de solventar los problemas relacionados con la aplicación del Convenio de Arbitraje, sobre todo los principales escollos, relacionados con la falta de ratificación del Protocolo para su prolongación y el Convenio de adhesión. Asimismo, se debatieron cuestiones más técnicas, tales como el inicio del periodo de tres o dos años de la primera fase del procedimiento de arbitraje establecido en el Convenio o la mejora de las fases de mutuo acuerdo y arbitraje.

Entre enero de 2004 y mayo de 2005, la actividad principal de este Foro Conjunto ha sido analizar la documentación que las empresas deben presentar en materia de precios de transferencia en los distintos Estados miembros.

Respondiendo al compromiso adquirido en el momento de la constitución del Foro Conjunto de Precios de Transferencia, la Comisión ha presentado hasta el momento (y contando esta última), tres Comunicaciones con objeto de informar a los Estados miembros y a las instituciones europeas sobre el desarrollo de los trabajos de este Foro.

En la primera Comunicación de 23 de abril de 2004<sup>10)</sup>, la Comisión dio cuenta de la adopción del Código de Conducta para el Convenio relativo a la supresión de la doble imposición (denominado "Convenio de Arbitraje"), con el objeto de garantizar que ésta funcionase de forma más eficaz.

La segunda Comunicación de 7 de Noviembre 2005<sup>11)</sup>, contiene otro Código de Conducta sobre los requisitos documentales para los precios de transferencia en la Unión. Regula el volumen y el tipo de documentos que los Estados miembros deben requerir y aceptar a los efectos de sus normas nacionales sobre los precios de transferencia.

El principal objetivo de esta tercera Comunicación es el de introducir en la UE unas Directrices para Acuerdos previos sobre precios de transferencia (APP) que eviten los litigios derivados de los precios de transferencia y los casos de doble imposición relacionados.

La Comunicación se divide en dos apartados principales. En la primera parte, se revisan las actividades llevadas a cabo entre marzo de 2005 y septiembre de 2006, periodo en el que se han estudiado diversos procedimientos para aliviar la carga que imponen los precios de transferencia a los con-

<sup>10)</sup> COM (2004) 297, de 23.04.2004: Comunicación relativa a las actividades del Foro conjunto de la UE sobre los precios de transferencia en el ámbito del impuesto de sociedades desde octubre de 2002 a Diciembre de 2003 y a una propuesta de Código de Conducta para la aplicación efectiva del Convenio de Arbitraje (90/436/CEE, de 23 de julio de 1990)

[http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2004/com2004\\_0297es01.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2004/com2004_0297es01.pdf)

<sup>11)</sup> COM (2005) 543, de 7.11.2005: Comunicación sobre el trabajo desarrollado por el Foro Conjunto de la UE sobre los precios de transferencia en relación a la documentación de precios de transferencia de la empresas asociadas en la Unión Europea y un Código de Conducta sobre la documentación de los precios de transferencia entre las empresas asociadas en la UE.

[http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2005/com2005\\_0543es01.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2005/com2005_0543es01.pdf)

tribuyentes, hasta elegir finalmente los APP como procedimiento más adecuado. En un segundo apartado se perfila el programa de futuro del Foro Conjunto de la UE sobre los Precios de Transferencia. El Anexo de la Comunicación detalla las Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea.

### ***Procedimientos para aliviar la carga de los precios de transferencia***

Con el objetivo general de prevenir y resolver los litigios que surjan en relación a los precios de transferencia, el Foro estudió varios procedimientos posibles para aliviar a los contribuyentes de la carga que suponen para los precios de transferencia. Concretamente, se estudiaron los siguientes:

- (i) Realización de exámenes fiscales simultáneos
- (ii) Dictamen o mediación de expertos
- (iii) Sistema de notificación, consulta o acuerdos previos
- (iv) Celebración de acuerdos previos sobre los precios de transferencia

Los exámenes fiscales simultáneos consisten en la inspección conjunta de los contribuyentes por varios países. Los expertos consideraron que el sistema podría abrir más vías de conflictos.

En relación a los dictámenes o la mediación de expertos, se trataba de estudiar el artículo 25 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE que plantea la posibilidad de que los países obtengan un dictamen consultivo de un experto para ayudar en el caso de doble imposición que corresponda. Este procedimiento fue rechazado dado que el convenio de Arbitraje ya prevé la participación de un experto

o equipo de expertos independientes, pero no da muy buenos resultados.

También se llevó a cabo una reflexión respecto a la posibilidad de establecer un marco en el cual puedan celebrarse acuerdos o consultas previas a que las administraciones fiscales hagan ajustes en los precios de transferencia. Estas interacciones entre las administraciones pueden ser de diferentes intensidades, desde una notificación del ajuste, hasta una consulta previa al ajuste de los precios, o un sistema de acuerdos previos. Los expertos consideraron que las alternativas propuestas en esta modalidad podrían adoptarse introduciendo mecanismos más efectivos para los que habría que llevar a cabo reformas en las legislaciones nacionales. Por considerarlo un asunto que queda fuera del mandato del Foro Conjunto, se descartó tal posibilidad.

Finalmente se analizó la alternativa de los Acuerdos previos sobre precios de transferencia.

Los APP son acuerdos entre las administraciones fiscales de los Estados miembros que pretenden regular las transacciones futuras de contribuyentes que estén asociados y que estén establecidos en más de un Estado miembro.

Los APP aportarían garantías anticipadas sobre el método que se aplicará a los precios de transferencia y en este sentido, podrían evitar o simplificar los largos y costosos exámenes fiscales de las transacciones.

El Foro Conjunto concluyó de su estudio que las ventajas que el sistema de APP aportaría serían mayores que las desventajas. Un importante punto a favor del sistema es la certidumbre que aporta sobre el tratamiento fiscal a las transacciones contempladas en un APP. Este entorno más cierto favorecería tanto a las administraciones fiscales, que se limitarían

an a comprobar la aplicación correcta del APP sin la necesidad de realizar una inspección, y para los contribuyentes, que sabrían como establecer los precios de transferencia.

El Foro conjunto consideró que la implantación de un sistema de APP se vería mejorado si se indicaran las prácticas más recomendables aplicables en la UE a los procedimientos de APPs. Las Directrices que se anexan a esta Comunicación, serán un instrumento eficaz de importantes ventajas tanto para las administraciones fiscales como para los contribuyentes. Explican el procedimiento que deben aplicar los Estados miembros para la celebración de estos acuerdos y ofrecen orientación a los contribuyentes que participen en ellos. Si se cumplen las pautas establecidas en las Directrices, el procedimiento podrá desarrollarse con rapidez y eficacia, logrando de esa forma el objetivo de prevenir los litigios y disminuir el número de casos de doble imposición.

A continuación, una breve referencia de los principales aspectos de las Directrices comunitarias sobre los APP:

- Existe una sección específica sobre las APP unilaterales, las Directrices se centran en APPs bilaterales y multilaterales, por ser consideradas más eficaces contra la doble imposición.
- El procedimiento que debe seguirse consta de cuatro fases:
  - Se inicia formulando el contribuyente una solicitud de APP. Se recomienda un acercamiento informal previo a todas las administraciones fiscales que puedan estar implicadas. Se facilitan una serie de pautas para que las solicitudes de acuerdo sean exitosas.

- Tras estos contactos, se procede a la solicitud formal. En este sentido, las Directrices enumeran una serie de datos básicos que los contribuyentes siempre deben incluir.

- Al recibir la solicitud formal, cada administración fiscal interesada o afectada deberá examinar si el tratamiento propuesto en la misma para los precios de transferencia es aceptable.

- Finalmente se deberá llevar a cabo el acuerdo formal entre las administraciones fiscales. Este acuerdo garantizará que todos, tanto las administraciones implicadas como los contribuyentes, conocerán el tratamiento fiscal que les dará a las transacciones.

- Para orientar a las partes, la Directrices también ofrecen un calendario tipo de cómo celebrarse el procedimiento.
- Finalmente, este documento de buenas prácticas recopila algunas cuestiones que pueden causar problemas durante el procedimiento, ofreciendo una valoración de en qué medida pueden reducir el desarrollo normal y eficiente del proceso. Estas cuestiones giran en torno a la retroactividad del tratamiento fiscal previsto, las tarifas y los umbrales de complejidad, tipo y el importe de las transacciones que quedarán cubiertas por los APP.

De cara al futuro, el Foro anunciaba en la Comunicación las líneas generales de su programa de trabajo para 2007 y 2008.

Por una parte, las sanciones y los intereses relacionados con los ajustes de los precios de

transferencia permanecen como un asunto de debate importante en la agenda del Foro. Por otra parte, la prevención y resolución de litigios también se perfila de vital importancia tanto para las administraciones fiscales como para los contribuyentes.

Asimismo, el Foro debe ayudar a la Comisión en las tareas de seguimiento relativas a la aplicación en los Estados miembros de los Códigos de Conducta y de las Directrices.

En relación con los Convenios de Arbitraje, el Foro destaca que existen una serie de cuestiones que deben aclararse para poder asegurar un mejor funcionamiento del Convenio (plazo para el establecimiento de la Comisión de arbitraje, concordancia en la forma de entender la definición de sanción grave, etc.).

La Comisión transmitió esta Comunicación al Consejo el 28 de febrero de 2007. El documento fue analizado en el Grupo de Trabajo de Cuestiones Fiscales – Fiscalidad Directa el 16 de Abril de 2007, y fue elevado al Consejo de Ministros de Economía y Finanzas celebrado el 5 de Junio de 2007.

El Consejo adoptó unas conclusiones en las que se reconocía la labor llevada a cabo por el Foro Conjunto de la UE de Precios de Transferencia. Asimismo aceptó el contenido de las Directrices e instó a los Estados miembros a que se comprometieran a integrar las buenas prácticas recomendadas en las Directrices a las prácticas administrativas nacionales.

Esta sesión también sirvió para que el Consejo aprobara la Decisión adoptada por la Comisión el 22 de Diciembre de 2006, de prolongar por dos años el mandato del Foro Conjunto de la UE sobre Precios de transferencia.

## II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

### II.1. MECANISMO PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN CASOS INDIVIDUALES

El 19 de Febrero de 2007, la Comisión Europea lanzó una consulta pública para conocer la opinión de los individuos y de las empresas sobre la posible introducción de un mecanismo para la eliminación de la doble imposición en supuestos concretos en el ámbito del IVA. La consulta está basada en un documento<sup>12)</sup> que por una parte analiza las diferentes situaciones que pueden dar lugar a una doble imposición en el ámbito del IVA, y por otra, presenta las diversas vías se podrían emplear para eliminar la doble imposición. A pesar de que en el documento la Comisión se decanta por una de las vías, plantea una serie de cuestiones para que los interesados manifiesten su opinión y de esa manera, la Comisión valore la oportunidad de llevar a cabo una propuesta legislativa y en caso afirmativo, en qué sentido.

#### *Situaciones que derivan en doble imposición*

Se definen tres supuestos fundamentales en los que pueden surgir problemas de doble imposición:

- En algunos casos, la doble imposición emerge de interpretaciones distintas sobre una misma disposición de la Directiva sobre el IVA<sup>13)</sup>

<sup>12)</sup> Consultation paper: "Introduction of a mechanism for eliminating double imposition of VAT in individual cases". Disponible en inglés o francés en:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/double\\_taxation\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/double_taxation_en.pdf)

<sup>13)</sup> Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Funde en un solo texto las sucesivas modificaciones sustanciales a la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Disponible en:

[http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/oj/2006/L\\_347/L\\_34720061211es00010118.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/oj/2006/L_347/L_34720061211es00010118.pdf)

- En otras ocasiones, la doble imposición surge de interpretaciones distintas que realizan las administraciones fiscales de una situación particular.
- En última instancia, la doble imposición también se puede deber a las diferencias de apreciación en base a la legislación nacional, sobre la categoría o descripción legal que corresponde a una situación concreta.

### ***Soluciones existentes para eliminar la doble imposición***

La solución a un problema de doble imposición puede variar en función del origen de la misma. Ello significa que cuando la doble imposición es generada por un desacuerdo en la interpretación de la Directiva sobre el IVA, tanto la Comisión como el Estado miembro afectado pueden consultar al Comité del IVA para que defina una directriz que podría derivar incluso en una medida de aplicación del artículo 397 de la Directiva del IVA. No obstante, si la doble imposición proviniera de una diferencia de apreciación sobre la descripción legal, la solución se torna más compleja, pues a menudo esa diferencia de apreciación tendrá su fundamento en la falta de comunicación entre las administraciones fiscales de los Estados.

Esta segunda situación permite muy poco margen de maniobra o intervención de otros actores que no sean las administraciones fiscales de los Estados miembros implicados, pues son estos los que mejor conocen los factores que provocan la situación de doble imposición. Tanto el Comité del IVA como el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas pueden intervenir para resolver los problemas que surgen de la interpretación de la Directiva de IVA.

Además, al contrario de lo que ocurre en la fiscalidad directa, ni la Directiva del IVA ni los Convenios bilaterales prevén métodos para eliminar la doble imposición. Por lo general, los Convenios bilaterales se aplican a la fiscalidad directa, y en algunos casos, las administraciones fiscales acuerdan procedimientos informales para eliminar la doble imposición.

Asimismo, podría considerarse la idoneidad de la red SOLVIT para resolver los supuestos de doble imposición derivados del IVA. A pesar de que SOLVIT han servido para solucionar algunos casos de este tipo, cabe recordar que esta red tiene su origen en una Recomendación no vinculante de la Comisión Europea para la resolución de problemas en el mercado interior, razón por la cual no parece ser el instrumento más idóneo para resolver los casos de doble imposición.

Considerando por tanto que todas las vías anteriormente mencionadas no son adecuadas para eliminar la doble imposición cuando se trate de situaciones provocadas por una diferencia de apreciación sobre la descripción legal, el individuo no tendría otra alternativa que acudir a los tribunales nacionales. Además de que a menudo es necesario acudir a los tribunales de los dos Estados miembros implicados, el proceso resulta largo y costoso, probablemente más que la cantidad de IVA implicada. Asimismo, no existe certeza de que se obtenga una decisión similar en ambos tribunales.

A pesar de que teóricamente, por tratarse de un impuesto armonizado, parecería menos lógico que se necesitara un mecanismo para eliminar la doble imposición en el ámbito del IVA, la práctica muestra que la realidad es diferente a esta percepción.

### *Nuevos mecanismos para eliminar la doble imposición*

Sobre a base de la Directiva del IVA, la Comunidad asume el objetivo de combatir el fraude y la evasión fiscal. Para ello existe la cooperación administrativa reforzada entre las administraciones fiscales.

Como se mencionaba anteriormente, por ser el IVA un impuesto e normas armonizadas sobre el lugar de prestación de los servicios y del suministro de bienes, podría considerarse innecesaria la introducción de un mecanismo para eliminar la doble imposición.

No obstante, la práctica en la aplicación del impuesto IVA demuestra que la acción o un mecanismo podrían ser de ayuda en dos áreas:

- Para suprimir la obligación de pagar la cantidad de IVA que ha sido reclamada por segunda vez hasta que el conflicto por doble imposición haya finalizado.
- Para eliminar la doble imposición a través de un procedimiento de mutuo acuerdo entre las administraciones de los Estados miembros implicados.

### *Mecanismo para suspender el cobro*

Una operación puede quedar sujeta al IVA una sola vez, y es de vital importancia que el sujeto pasivo no deba pagar el IVA por segunda vez, cuando el IVA correspondiente a esa operación ya ha sido debidamente pagado en otro Estado miembro. Es por ello, que hasta que la doble imposición no sea eliminada por una u otra administración fiscal o por orden los tribunales, el pago del impuesto por segunda vez podrá ser suspendido.

El mecanismo recuerda a los conflictos sobre precios de transferencia que suceden en la fiscalidad directa. En ese sentido, el punto 5 del Código de conducta para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas<sup>14)</sup>, recomienda a los Estados miembros que tomen las medidas necesarias para garantizar que las empresas que tienen en trámite procedimientos transfronterizos de resolución de conflictos en aplicación del Convenio de Arbitraje<sup>15)</sup> tengan derecho a suspender el ingreso del importe que es objeto de litigio en las mismas condiciones que las empresas que presentan reclamaciones en el nivel nacional. Hasta el momento, parece que basados en esa recomendación 16 Estados miembros han introducido las medidas para suspender el ingreso o el cobro del impuesto.

La Comisión opina que no existen motivos para no proceder del mismo modo en el ámbito del IVA. Existirían dos posibles vías para introducir dicho mecanismo:

- La primera consistiría en una disposición que simplemente suspenda la recaudación del impuesto hasta el momento en el que el conflicto que provoca la doble imposición sea resuelto.
- La segunda vía podría consistir en un sistema más sofisticado, según el cual, el segundo ingreso recaudado sería reembolsado al sujeto pasivo si debido a los diferentes tipos de IVA aplicados por los Estados miembros, el IVA pagado en el segundo Estado miembro fuera mayor que en el primero.

<sup>14)</sup> DOUE, Serie C, n. 176, de 28.07.2006.

[http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/oj/2006/c\\_176/c\\_17620060728es00080012.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/oj/2006/c_176/c_17620060728es00080012.pdf)

### *Mecanismo para eliminar la doble imposición*

Parece claro que el mecanismo de suspensión tiene un carácter temporal y que carece de sentido que este mecanismo sea introducido sin ser acompañado por otro sistema que afronte el núcleo de los conflictos en casos individuales de doble imposición.

El sistema para eliminar la doble imposición sería de aplicación para los supuestos en los que la doble imposición surja: (i) de las interpretaciones distintas que realizan las administraciones fiscales de una situación particular y (ii) de las diferencias de apreciación en base a la legislación nacional, sobre la categoría o descripción legal que corresponde a una situación concreta.

No obstante, no darían lugar a la aplicación del mecanismo las interpretaciones distintas sobre una misma disposición de la Directiva sobre el IVA. A pesar de que es fundamental que haya una solución para todos los individuos que sufran una doble imposición, emplear un mecanismo para interpretar la Directiva del IVA, podría significar inmiscuirse en funciones ya atribuidas a otras instituciones, tales como: (i) el Comité del IVA; que es responsable de estudiar las cuestiones relativas a la aplicación de la Directiva IVA; (ii) el Consejo, que es responsable de adoptar a través de voto unánime las medidas de aplicación de la Directiva del IVA; (iii) el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que es el encargado de evaluar que las legislaciones nacionales respetan la Directiva del IVA; y que se responsabiliza a su vez de interpretar las disposiciones de la misma.

En relación al tipo de mecanismo que sería de aplicación, a pesar de que la Comisión considera adecuados los Convenios bilaterales basados en el Convenio Modelo de la OCDE, cuyo artículo 25

establece el procedimiento amistoso aplicable para eliminar la doble imposición, independientemente de las soluciones que las respectivas legislaciones nacionales ofrezcan, para el ámbito del IVA la Comisión se decanta por otras soluciones, subrayando para justificar su elección, las dos desventajas principales que un Convenio conllevaría:

- El Convenio no conlleva una obligación de “resultado” de eliminar efectivamente la doble imposición.
- El procedimiento amistoso para eliminar la doble imposición no tendría plazo límite.

Por todo ello, la Comisión considera que la introducción de un procedimiento de arbitraje sortearía las desventajas que la introducción de un convenio bilateral implicarían y aseguraría que la doble imposición sería efectivamente eliminada.

Las medidas de arbitraje deberían ser similares a las contenidas en el Convenio de Arbitraje 90/436/CEE, con dos fases, un procedimiento amistoso seguido de un procedimiento de arbitraje para los casos en los que el procedimiento fallara. Este es el sistema que la Comisión prefiere a pesar de que no lo considera de todo perfecto, pues no garantiza que se elimine la doble imposición, al ser posible que no se haya alcanzado un acuerdo entre las administraciones fiscales al final de todo el proceso.

Un estudio sobre fiscalidad de las empresas publicado por la Comisión en 2001<sup>16)</sup> demostró que

<sup>16)</sup> COM (2001) 582, de 23.10.2001. Comunicación de la Comisión, al Parlamento y al Comité Económico y Social “Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales: Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria” [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2001/com2001\\_0582es01.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2001/com2001_0582es01.pdf)

en un asunto delicado como los precios de transferencia, el procedimiento amistoso regulado por el Convenio Modelo de la OCDE y el Convenio de Arbitraje 90/436/CEE permitió eliminar entre el 85% y 90% de los casos en un periodo aproximado de 20 meses.

La Comisión mantiene una visión realista y considera dificultoso introducir el procedimiento de arbitraje tal y como se aplica en la fiscalidad directa también en el área del IVA, porque ello podría derivar en una transferencia implícita de los poderes del Consejo y del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas a los árbitros elegidos para resolver supuestos de doble imposición. Por esta razón, la Comisión propone en este documento una adaptación del procedimiento de arbitraje recogido en el Convenio de Arbitraje 90/436/CEE.

### Conclusión

Al final del documento, la Comisión recopila una serie de asuntos sobre los cuales querría conocer los puntos de vista de los interesados:

- ¿Cuales son los ejemplos prácticos de doble imposición en el área del IVA al que los contribuyentes deben hacer frente?
- ¿Los problemas relativos a la doble imposición en el área del IVA son suficientes para que la Comisión diseñe un nuevo instrumento legal?
- En el caso de que la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa, cual sería la mejor solución:
  - Un mecanismo que suspenda de forma provisional el pago del IVA

- Un mecanismo que elimine la doble imposición

- ¿Cuál es el mejor mecanismo,

- un procedimiento de mutuo acuerdo

- un procedimiento de mutuo acuerdo seguido del arbitraje si el primero fallara.

Los interesados pudieron realizar sus aportaciones y opiniones sobre el documento y la propuesta de la Comisión hasta el 31 de mayo de 2007. Tras analizar las contribuciones, la Comisión decidirá si procede preparar una propuesta legislativa al respecto.

La consulta no debe interpretarse como un compromiso de la Comisión de presentar una iniciativa formal en esta área.

## II.2. IVA: AUTORIZACIÓN AL REINO UNIDO PARA INTRODUCIR EL MECANISMO DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO EN ALGUNOS SERVICIOS

El Consejo autorizó el 16 de Abril de 2007 al Reino Unido a introducir el mecanismo de inversión del sujeto pasivo para el IVA sobre los teléfonos móviles y los chips de los ordenadores.

El Consejo adoptó una Decisión<sup>17)</sup> autorizando al Reino Unido a introducir una medida especial derogando el artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA.

El propósito de citada medida consiste en imputar la responsabilidad al contribuyente a quien se le

<sup>17)</sup> <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/07/st07/st07583.en07.pdf>

realizan los suministros, pero sólo bajo determinadas condiciones y exclusivamente para el caso de los teléfonos móviles y los chips de los ordenadores/microprocesadores.

La medida, que será válida sobre para un período limitado de tiempo, pretende combatir la evasión fiscal en relación con ciertos productos.

### III. IMPUESTOS ESPECIALES: TABACO

El 30 de marzo de 2007, la Comisión Europea lanzó una consulta pública para conocer la opinión de los interesados sobre las modificaciones posibles a la legislación fiscal sobre el tabaco.

El artículo 4 de las Directivas 92/79/CEE<sup>18)</sup> y 92/80/CEE<sup>19)</sup> obliga a revisar cada cuatro años los tipos impositivos aplicados y su aportación para un buen funcionamiento del mercado interior y la consecución de los objetivos generales del Tratado.

Con anterioridad a la presentación de este documento de reflexión, la Comisión ya llevó a cabo una preconsulta entre las autoridades fiscales de los Estados miembros. Asimismo se consultó a las asociaciones representativas de las diferentes áreas como el comercio y la sanidad, y los diferentes actores implicados.

La Comisión considera que el documento será de interés sobre todo para las administraciones

<sup>18)</sup> Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0079:es:HTML>

<sup>19)</sup> Directiva 92/80/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0080:es:HTML>

gubernamentales, las empresas relacionadas con la fabricación y distribución de productos de tabaco, organizaciones relacionadas con la salud, organizaciones no gubernamentales y otras organizaciones de consumidores.

### *El régimen comunitario de los impuestos especiales sobre el tabaco*

#### *Impuestos sobre los cigarrillos*

Regulado por la Directiva 92/79/CEE, se establecen unos impuestos mínimos sobre el consumo de cigarrillos, tal como se definen en la Directiva 72/464/CEE:

- un impuesto especial específico por unidad de producto;
- un impuesto especial proporcional calculado sobre el precio máximo de venta al por menor;
- un IVA proporcional al precio de venta al por menor.

Cada Estado miembro aplicará un impuesto especial global mínimo equivalente al 57% del precio de venta al por menor para los cigarrillos de la categoría de precio con mayor demanda.

La Directiva 2002/10/CE modifica la Directiva 92/79/CEE con objeto de reducir las diferencias considerables que siguen existiendo entre los Estados miembros en lo que se refiere a la fiscalidad de los productos del tabaco. Por ello, se establece que el impuesto global mínimo especial no será inferior a 64 euros por 1.000 cigarrillos para los cigarrillos de la categoría de precios más solicitada (este límite fue de 60 euros por 1000 cigarrillos hasta julio de 2006).

Existen exenciones, derogaciones y periodos transitorios.

#### Impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos

Los Estados miembros aplicarán un impuesto especial mínimo a cada uno de los grupos de productos siguientes, tal como quedan definidos en la Directiva 92/59/CEE: (i) los cigarros puros y los puritos; (ii) la picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos; (iii) los demás tabacos de fumar.

El impuesto especial podrá ser:

- ad valorem calculado sobre el precio máximo de venta al por menor de cada producto;
- específico, por cantidades;
- mixto, formado por un elemento ad valorem y un elemento específico.

Los tipos mínimos en vigor desde el 1 de julio de 2004 son:

- los cigarros puros y los puritos: %5 del precio de venta al por menor, incluidos todos los impuestos o 11 euros por 100 unidades o por kilogramo
- la picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos: 36% del precio de venta al por menor, incluidos todos los impuestos o 29 euros por kilogramo
- los demás tabacos de fumar: el 20% del precio de venta al por menor, incluidos todos los impuestos o 20 euros por kilogramo

También existen exenciones, derogaciones y pe-

riodos transitorios.

#### La circulación del tabaco elaborado en el mercado interior

A los productos sujetos a impuestos especiales o accisas que circulan entre los Estados miembros de la Unión Europea se les aplica un régimen suspensivo. Los operadores que deseen circular bienes en el marco de este régimen de suspensión deben estar registrados en el Estado miembro en que estén establecidos y deberán acompañar un documento administrativo al envío. Conforme a los principios del mercado interior, los particulares disponen de una mayor libertad de compra para consumo propio en el Estados miembro que ellos elijan, así como para transportarlos.

#### **La estructura de los impuestos especiales sobre los cigarrillos**

Durante la consulta previa a la publicación de este documento, la categoría de precio con mayor demanda como referencia para establecer los tipos mínimos recibió numerosas críticas:

- La categoría fluctúa en función de la fiscalidad, la estructura de precios, los elementos exteriores, etc. Ello conlleva a la volatilidad de los ingresos fiscales de los gobiernos, puesto que una modificación de esta categoría provocaría un cambio en el tipo impositivo. La categoría por lo tanto escapa al control de los gobiernos y dificulta la planificación fiscal.
- La relación entre los tipos impositivos y la categoría de precio con mayor demanda falsea la competencia de los precios entre los productores de tabaco. Los que ostentan una posición dominante pueden aumentar la carga

fiscal de sus competidores, modificando el precio de sus marcas para crear una nueva categoría de precio con mayor demanda.

- El concepto de la categoría de precio con mayor demanda fue introducido hace 30 años. En aquel entonces las marcas nacionales de tabaco solían estar dominadas por una marca, que era claramente la más popular. Actualmente la categoría de precio con mayor demanda no representa más del 35% del mercado. Ello significa que debido al dinamismo del mercado, los precios se modifican de manera constante.
- En algunos Estados miembros, la categoría de precio con mayor demanda se ha situado en la gama de precios inferiores, mientras que en otros, figura en la gama de precios superiores. Esta situación no garantiza un nivel mínimo uniforme para todos los Estados.
- La Directiva sobre impuestos especiales para el tabaco no prevé ninguna regla para calcular la categoría de precio con mayor demanda. Los Estados miembros lo calculan empleando diferentes modos, convirtiendo las actuales normas más complejas y difusas.

En relación a la aplicación de tipos mínimos a todos los cigarrillos, actualmente el límite de 64 euros por 1.000 cigarrillos no tiene relevancia puesto que en la mayoría de los Estados miembros los tipos impositivos aplicados en todas las marcas superan el límite de 64 euros por 1.000 cigarrillos. Respecto al límite de 57% ésta presenta algunas ventajas.

La Comisión considera que la aplicación de los límites de 57% y 64 euros en todos los cigarrillos simplificaría la situación actual y permitiría mayor transparencia, estableciendo un límite de imposición

para todos los cigarrillos vendidos en la Unión y promover la aproximación a largo plazo. Además de resolver la inestabilidad fiscal generada por el concepto de la categoría del precio con mayor demanda, crearía un entorno competencial equitativo y neutro.

Una alternativa podría ser la de definir el tipo mínimo del impuesto especial sobre la base de precios medios ponderados. Estos precios medios ponderados podrían ser calculados en función de datos históricos sobre precios o en función de los precios en vigor el 1 de enero de cada año (tal y como ocurre con el precio con mayor demanda). Los precios medios ponderados serían aplicables para todas las categorías de cigarrillos. La ventaja de este sistema de la media de precios ponderados consiste en que ofrecería un valor de referencia para los tipos mínimos e instauraría condiciones paritarias para todos los productores. Quizá su aspecto negativo consista en que es un sistema más complejo y menos estable que el de los tipos impositivos mínimos.

Actualmente, los Estados miembros deben aplicar un impuesto especial global mínimo equivalente al 57% del precio de venta al por menor para los cigarrillos de la categoría de precio con mayor demanda o bien un impuesto global mínimo especial que no será inferior a 64 euros por 1.000 cigarrillos para los cigarrillos de la categoría de precios más solicitada. Ninguna de estas dos opciones incluye el IVA. Por lo tanto, una posibilidad podría consistir en la inclusión del IVA y del impuesto especial en los mínimos.

No obstante, la instauración de una incidencia fiscal ad valorem que incluya el IVA provocaría efectos peculiares; algunos Estados miembros que ya disponen de tipos altos, se verían obligados a elevar los tipos del impuesto especial, mientras que

los Estados miembros que tengan tipos impositivos especiales bajos, podrían mantener sus tipos sin cambios.

Por otro lado, la instauración de una incidencia fiscal específica para el IVA, obligaría a los Estados miembros cuyos precios sin tasas son bajos y que aplican tipos de impuestos especiales relativamente altos a aumentarlos aún más, mientras que los Estados miembros cuyos precios sin tasas sean más elevados pero con tipos de impuestos especiales más bajos, no se verían obligados a modificar sus tipos impositivos. Por todas estas razones, la Comisión no se muestra muy convencida sobre la oportunidad de esta solución.

El documento de consulta también trata el tema del nivel máximo de elemento específico del impuesto especial, y la contraposición entre el impuesto especial específico y el derecho ad valorem. En la actualidad, la parte específica del impuesto especial no deberá ser inferior a 5% ni superior a 55% del montante de la carga fiscal resultante del cómputo del impuesto especial proporcional, del impuesto especial específico y del impuesto sobre el volumen de negocios gravado sobre los cigarrillos. Recientemente, algunos Estados miembros han solicitado una mayor flexibilidad para determinar libremente la importancia relativa de los dos elementos del impuesto especial, dependiendo de las características del mercado.

La elección entre el elemento específico y el derecho ad valorem depende del objetivo que se persiga. Los derechos ad valorem incrementan las diferencias de precio absolutas y por tanto promueven marcas más baratas de tabaco. El impuesto especial específico por su parte reduce las diferencias de precio relativas y favorece a las mejores marcas.

Los derechos ad valorem posibilitan una mayor

diversidad de precios, mientras que el impuesto especial específico la reducen. Desde el punto de vista sanitario, los derechos ad valorem permiten una división del mercado orientando las marcas a cada tipo de consumidor, como por ejemplo ofreciendo cigarrillos baratos para los jóvenes. Esta tendencia no parece la más adecuada desde el punto de vista de una política fiscal fuertemente orientada hacia la protección de la salud.

No obstante, el impuesto especial específico parece ostentar mayores ventajas. Implicaría una reducción de 50% de los precios al nivel de la UE. Dado que este impuesto se basaría en los volúmenes de consumo y no en los precios, ofreciendo mayor estabilidad, siendo los precios más previsibles y garantizando una mayor estabilidad de los ingresos fiscales. Además, los impuestos especiales específicos son más fáciles de administrar que los derechos ad valorem.

Por todo ello, la Comisión considera que desde el punto de vista del mercado interior y de la política sanitaria, los impuestos especiales específicos ofrecen mayores ventajas y flexibilidad para los Estados miembros.

Finalmente, la Comisión profundiza en los cigarrillos de precio bajo y su incidencia en los ingresos fiscales. En el periodo 2002-2004, en la mayoría de los Estados miembros se ha producido una explosión en el mercado de cigarrillos de bajo precio. Ello ha supuesto para los Estados miembros una disminución de los ingresos fiscales y ha mitigado el efecto disuasorio de los aumentos fiscales sobre el consumo de cigarrillos. Se podría establecer una mayor flexibilidad en las normas aplicables actualmente en la Unión Europea, con el objetivo de permitir a los Estados miembros alcanzar más adecuadamente los objetivos presupuestarios y sanitarios. Un ejemplo de esa flexibilidad podría ser el de au-

torizar a los Estados miembros a instaurar precios mínimos con el objeto de proteger la salud. En realidad, algunos Estados miembros ya han empezado a aplicar mencionada práctica, pero tanto la Comisión como el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas han considerado que esos precios mínimos son excesivamente elevados.

### ***Los tipos mínimos de impuestos especiales sobre los cigarrillos***

Un análisis sobre los precios y los tipos impositivos de impuestos especiales aplicados demuestran importantes diferencias a lo largo de la Unión Europea.

Los dos límites existentes, (i) el que establece que cada Estado miembro aplicará un impuesto especial global mínimo equivalente al 57% del precio de venta al por menor para los cigarrillos de la categoría de precio con mayor demanda (límite establecido en 1992) y (ii) el que establece que el impuesto global mínimo especial no será inferior a 64 euros por 1.000 cigarrillos para los cigarrillos de la categoría de precios más solicitada, no han sido suficientes para armonizar los tipos, produciéndose más bien el efecto contrario de una mayor diferencia entre los tipos aplicados, más si cabe desde la ampliación de 2004.

La Comisión entiende que estas diferencias entre los tipos impositivos se producen por varias circunstancias:

- El precio medio sin tasas oscila entre 15 euros a 75 euros por 1.000 cigarrillos a lo largo de la Unión. Las diferencias se deben principalmente a la distancia entre los márgenes de beneficio y de venta al por menor.
- El límite existente de 57% del precio de venta

al por menor ha creado las diferencias de precios en los Estados miembros. La aplicación de dichos límites a los precios sin tasas han provocado que las diferencias de precios después de las tasas sean muy importantes, hasta multiplicarlo por siete en algunos casos.

- Estructura de de los impuestos especiales: El simple hecho de que no exista una relación fija entre los elementos específico y ad valorem resulta en diferencias en los precios de venta al por menor.
- Diferencias de IVA entre los productos de tabaco: Dado que los impuestos sobre consumos específicos o especiales se incluyen en la base imponible del IVA; se produce una interacción. Las diferencias de los tipos de IVA a lo largo de la Unión oscilan entre 15% y 25%.

Parece claro por tanto que las diferencias en los precios previos a las tasas y en los impuestos especiales aplicados son la razón fundamental de las diferencias entre los precios de los cigarrillos una vez incluidos los impuestos.

El documento de la Comisión destaca dos importantes consecuencias que las diferencias de los precios de venta al por menor (incluidas las tasas) provocan en los Estados miembros y en el mercado interior:

- Compras transfronterizas: Si bien es una práctica totalmente legítima y una de las ventajas que el propio mercado interior ofrece a los individuos siempre que los productos sean adquiridos para uso personal, puede causar importantes incidencias negativas en los ingresos fiscales de los Estados miembros que

aplican los tipos más elevados.

- Contrabando transfronterizo: Las diferencias también conllevan el fraude transfronterizo que se produce cuando un individuo que teóricamente adquiere el producto en un Estado miembro para consumo personal, lo vende en otro Estado miembro sin pagar el impuesto especial en este último.

Entre las soluciones, la Comisión considera que una mayor convergencia de los tipos entre los Estados miembros contribuiría a la reducción de la compra transfronteriza y parcialmente a la lucha contra el fraude. No obstante, a la hora de armonizar los tipos, deben tomarse en cuenta los periodos transitorios a los que algunos Estados miembros se acogen hasta el final de 2009.

En relación al límite que establece que el impuesto global mínimo especial no será inferior a *64 euros por 1.000 cigarrillos* para los cigarrillos de la categoría de precios más solicitada, como límite resulta claramente insuficiente para alcanzar la aproximación de los precios al por menor entre los Estados miembros que aplican impuestos altos y los que aplican impuestos más bajos. Como ejemplo, Francia ha elevado el límite mínimo de 64 a 160 euros por 1.000 cigarrillos. No obstante, este límite en países fronterizos como España o Italia sigue siendo de 62 euros o 72 euros respectivamente. Este tipo de diferencias animan a los individuos provenientes de los Estados miembros que aplican mayores tasas a realizar sus compras en los Estados miembros fronterizos en los que sea más económica la compra. Por todo ello, parece que claro que para atajar el problema, los impuestos mínimos aplicables tendrían que ser considerablemente superiores, causando un problema para los 10 Estados miembros que aún aplican derogaciones al mínimo actual. Una modificación al alza del límite de im-

puesto mínimo aplicable (64 euros por 1.000 cigarrillos) implicaría periodos derogatorios adicionales; a partir de 2010, la modificación podría ser más factible.

Respecto al límite que establece que cada Estado miembro aplicará un *impuesto especial global mínimo equivalente al 57% del precio de venta al por menor* para los cigarrillos de la categoría de precio con mayor demanda, ésta no ha sido ni modificada ni actualizada desde que fuera introducida en 1992. Hoy en día no obstante, y sobre todo los Estados miembros que ejercen una política fiscal respecto al tabaco, muy orientada hacia objetivos sanitarios, exigen impuesto especial global mínimo superior al 60%. Este porcentaje probablemente se eleve según los Estados miembros vayan adaptándose al impuesto global mínimo de 64 euros por 1.000 cigarrillos. En relación con los objetivos de mercado interior, una subida del porcentaje de 57% parece más lógica, pues garantizaría una aproximación, aseguraría un nivel de precio suficiente para los productos de tabaco en función del poder adquisitivo en todos los Estados miembros, y cumpliría con los objetivos sanitarios.

Tal y como se ha mencionado anteriormente, existen grandes diferencias en los precios medios sin tasas, oscilando entre 15 euros a 75 euros por 1.000 cigarrillos a lo largo de la Unión. En algunas marcas internacionales el precio demandado en un Estado miembro puede hasta triplicarse por la misma cantidad de la misma marca en otro Estado miembro. Esto ocurre porque la legislación actual permite la fijación de precios por parte de los productores de tabaco. Además, el régimen de tenencia y de circulación de los productos sujetos a impuestos especiales no facilita un comercio paralelo.

Finalmente, cabe destacar que las diferencias significativas en los precios de venta al por menor

con todos los impuestos incluidos contribuyen al fraude intracomunitario. Además, existen otra serie de razones que animan a los terceros países a practicar el contrabando y la falsificación, como por ejemplo: las debilidades y lagunas en los sistemas de control y los bajos precios en los países terceros vecinos a la Unión Europea. Es por ello, que la Comisión considera que una aproximación de los precios mínimos de la venta al por menor (todos los impuestos incluidos) debería ir acompañada de un reforzamiento de la lucha contra el comercio ilegal.

#### ***Estructura de los impuestos especiales aplicados a otros tabacos elaborados.***

La Comisión también dedica un apartado a la estructura de los impuestos especiales aplicados a otros tabacos elaborados. Analiza la situación de la picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos, así como las definiciones de otros tabacos, como el tabaco de pipa, y los cigarros puros y los puritos.

#### ***Conclusión***

Los interesados podían en principio aportar sus observaciones y opiniones sobre el documento y la propuesta de la Comisión hasta el 1 de junio de 2007, plazo que se ha visto prorrogado hasta el 1 de julio de 2007. Tras analizar las contribuciones, la Comisión presentará una propuesta legislativa a finales de 2007.

## **IV. AYUDAS DE ESTADO DE NATURALEZA FISCAL**

### **IV.1 CENTROS DE COORDINACIÓN DE BÉLGICA**

El 21 de Marzo de 2007, la Comisión decidió extender el procedimiento de investigación formal abierto contra Bélgica en 2002

En 1982, Bélgica estableció un régimen fiscal ventajoso para los centros de coordinación. La posibilidad de beneficiarse de dicho régimen estaba sujeta a la autorización previa e individual del centro. Para obtener dicha autorización, el centro debía formar parte de un grupo multinacional y cumplir determinados requisitos relativos a su capital, sus reservas y su volumen de negocios anual. Sólo se autorizaban determinadas actividades y las empresas del sector financiero estaban excluidas. Los centros debían emplear en Bélgica, como mínimo, el equivalente de diez personas a jornada completa al término de los dos primeros años de actividad.

En 1984 y en 1987, este régimen fiscal de los centros de coordinación fue examinado por la Comisión. Ésta consideró, básicamente, que dicho régimen no contenía ningún elemento de ayuda de estado. Sin embargo, en 1997, en el marco de una reflexión sobre la competencia fiscal perniciosa, el Consejo adoptó un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas. En enero de 2003, el Consejo Ecofin estableció que el régimen fiscal belga podría continuar en vigor hasta el 31 de diciembre de 2010.

No obstante, el 17 de febrero de 2003, la Comisión adoptó una Decisión en la que obliga a Bélgica a suprimir el régimen fiscal de los centros de coordinación o a modificarlo a fin de hacerlo compatible con el mercado común. Por lo que respecta a los centros ya autorizados antes del 31 de diciembre de 2000, el régimen podría mantenerse hasta el final del plazo de la autorización vigente, y como máximo hasta el 31 de diciembre de 2010.

Bélgica solicitó al Tribunal de Justicia la anulación de la Decisión de la Comisión.

En su Sentencia de 22 de Junio de 2006, el Tribunal de Justicia desestimó, en primer lugar, las pre-

tensiones de anular la Decisión impugnada en cuanto a la calificación de las medidas controvertidas como ayudas de estado incompatibles con el mercado común.

El Tribunal de Justicia examinó en segundo lugar las pretensiones de Bélgica de anular parcialmente la Decisión impugnada en la medida en que no preveía medidas transitorias adecuadas.

En efecto, el Tribunal de Justicia manifestó por una parte, que los centros de coordinación que tenían una solicitud de renovación de autorización pendiente en la fecha de notificación de la Decisión o cuya autorización expiraba simultáneamente o poco después de la notificación de la referida Decisión, tenían razones para depositar una confianza legítima en la concesión de un período transitorio razonable para poderse adaptar a las consecuencias derivadas de la referida Decisión, y por otra parte, que los centros de coordinación afectados no disponían del tiempo necesario para adaptarse al cambio de régimen.

Posteriormente, el Tribunal de Justicia consideró que la Decisión de la Comisión conducía a tratar de manera diferente a centros de coordinación, según la fecha en que tuvo lugar la última renovación de la autorización. Para aquellos que habían renovado la autorización en los años 2001 y 2002, el régimen debía finalizar antes de 2010. No obstante, para los centros cuya finalización de la autorización se producía simultáneamente o poco después de la notificación de la Decisión, no se preveía ningún período transitorio. Al no adoptar medidas transitorias por lo que respecta a los centros de coordinación cuya autorización expiraba, el Tribunal consideró que la Comisión había vulnerado el principio general de igualdad.

La anulación de parte del Tribunal de la Deci-

sión de febrero de 2003 de la Comisión ha dejado el procedimiento de investigación formal iniciado por la Comisión en febrero de 2002 parcialmente abierto. Ello implica que la Comisión debe continuar el procedimiento para adoptar las medidas transitorias adecuadas para los centros afectados por la parte anulada de la Decisión. Por ello, la Comisión se ha visto obligada a abrir un procedimiento formal de investigación con objeto de recabar las observaciones de todas las partes interesadas antes de adoptar una nueva Decisión.

#### IV.2. SICILIA: DECISIONES DE LA COMISIÓN

El 8 de Febrero de 2007, la Comisión Europea adoptó sendas Decisiones<sup>20)</sup> que declaran dos normas regionales consistentes en incentivos fiscales incompatibles con las normas sobre ayudas de estado del Tratado de la CE.

Los regímenes permiten estar exentos de la aplicación del Impuesto Regional de Actividades Productivas (IRAP) a empresas de ciertos sectores en Sicilia.

El 6 de Septiembre de 2005, la Comisión Europea abrió un procedimiento de investigación formal sobre dos normas regionales aplicadas en Sicilia, Ley n° 21 de 29/12/2003 y Ley n° 17 de 31/12/2004. Según estas dos normas, algunas empresas creadas en 2004 y algunas empresas existentes podrían beneficiarse de la exención de

<sup>20)</sup> Asunto C 31/2005, Decisión de 07/02/2007 sobre la Ley 21/2003:  
[http://ec.europa.eu/comm/competition/state\\_aid/register/ii/doc/C-31-2005-WLWL-en-07.02.2007.pdf](http://ec.europa.eu/comm/competition/state_aid/register/ii/doc/C-31-2005-WLWL-en-07.02.2007.pdf)

Asunto C 34/2005, Decisión de 07/02/2007 sobre la Ley 17/2004:  
[http://ec.europa.eu/comm/competition/state\\_aid/register/ii/doc/C-34-2005-WLWL-en-07.02.2007.pdf](http://ec.europa.eu/comm/competition/state_aid/register/ii/doc/C-34-2005-WLWL-en-07.02.2007.pdf)

obligación de pagar el IRAP. Se trataba de nuevas empresas del sector turístico y hotelero, del sector de bienes culturales, de la industria agroalimentaria, de las tecnologías de la información y de la artesanía, además de todas las empresas nuevas creadas a partir de 2004, que fueran del sector industrial y tuvieran un volumen de negocio inferior a 10 millones de euros. Asimismo, las normas regionales permitían a las empresas existentes (salvo las pertenecientes al sector de químico y petroquímico) un periodo de exención de 5 años (comenzado en 2004) del excedente de la base imponible sobre la media de lo declarado en el trienio 2001-2003.

Estas normas también habían permitido la creación de un Centro Euro mediterráneo de Servicios Financieros y de Seguros. Las filiales de las empresas financieras y de seguros activos en el Centro podían beneficiarse de una reducción de 50% de del tipo aplicable del IRAP. Asimismo, estas normas permitían para las empresas cooperativas una reducción del tipo aplicable del IRAP de 1% en 2005, 0,75% en 2006 y 0,5% en 2007. Esta última exención siendo también aplicable a las empresas de seguridad.

En base a la práctica ejercida durante años, la Comisión consideró estas medidas como ayudas al funcionamiento, por consistir en exenciones fiscales selectivas del impuesto generalmente aplicado a las empresas en el marco de sus actividades. En sus Decisiones, la Comisión recordó que las ayudas al funcionamiento pueden ser considerados compatibles con el mercado único solo en las regiones en las cuales el nivel de vida es anormalmente bajo o en las cuales existe una grave situación de desempleo (en definitiva, regiones del artículo 87, apartado 3, letra a). Por todo ello, declaró el sistema aplicado mediante las normas regionales nº 21 y nº 17 de 2003 y 2004 respectivamente, incompatibles con el mercado común.

### IV.3.DINAMARCA: IMPUESTO SOBRE EL TONELAJE

La Comisión Europea abrió el 7 de febrero de 2007 un procedimiento de investigación formal contra Dinamarca sobre un proyecto de modificación en la imposición a las compañías marítimas sobre la tasa de tonelaje. Las autoridades fiscales danesas prevén no exigir a las compañías que se beneficien de este régimen de imposición la transmisión de informaciones financieras sobre las transacciones con sus filiales extranjeras. Dinamarca quiere obtener el aval de la Comisión para aportar este cambio al régimen actual. La Comisión considera que la modificación podría hacer que uno de los controles adjuntos a este régimen pierda su eficacia.

### V. INFORME SOBRE INGRESOS FISCALES 1995-2005

Según los datos publicados por la Oficina de Estadística de las Comunidades Europeas (Eurostat) el 20 de Marzo de 2007, en 2005, los ingresos fiscales (es decir, la cantidad total de impuestos y contribuciones fiscales) en la UE de los 27 se situó en el 40,8% del Producto Interior Bruto, en comparación con el 40,4% registrado en 2004. En la zona euro (zona euro de los 13) los ingresos fiscales fueron del 41,2% del Producto Interior Bruto en 2005, en comparación con el 40,9% registrado en 2004.

El porcentaje de los ingresos fiscales sobre el PIB varió sensiblemente entre los Estados miembros. Suecia registró la más alta con un 52.1%, seguido de Dinamarca con 51.2%, Bélgica (47.7%), Francia (45.8%), Finlandia (44.0%) y Austria (43.6%). En el lado contrario, los registros más bajos se produjeron en Rumania con un 28.8%, Lituania

(29.2%), Eslovaquia (29.5%) e Irlanda (32.2%).

Existen fundamentalmente tres categorías de impuestos que contribuyen a los ingresos fiscales: (i) los impuestos sobre productos e importaciones, como el IVA, o los impuestos sobre consumos específicos y las importaciones contribuyeron en un 34% del ingreso fiscal; (ii) el impuesto sobre la renta y el patrimonio alcanzó un 31% y las cotizaciones sociales efectivas 32%. No obstante, la estructura de los impuestos varía en cada Estado miembro, y por lo

tanto también su contribución a los ingresos fiscales.

Mirando a un período más largo, los ingresos fiscales registrados en 2005 como porcentaje de PIB tanto en la zona euro como en la UE de los 25, se situaron ligeramente por debajo de los niveles registrados en 1995.

Pueden observarse en la siguiente tabla los ingresos fiscales sobre el porcentaje del PIB desde el año 1995 a 2005:

**Total des impôts, en % du PIB**

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
UE27	:	:	:	:	:	:	41,2	40,6	40,5	40,4	40,8
ZE13	41,4	42,2	42,6	42,4	42,9	42,6	41,7	41,2	41,2	40,9	41,2
UE25	41,1	41,7	41,9	41,9	42,3	42,1	41,2	40,6	40,6	40,5	40,9
ZE12	41,4	42,2	42,6	42,4	42,9	42,6	41,7	41,2	41,2	40,9	41,2
BE	45,9	46,5	47,0	47,6	47,6	47,3	47,4	47,5	47,1	47,4	47,7
BG	.	.	.	.	.	32,6	31,4	30,2	32,9	34,6	34,8
CZ	36,2	34,7	35,0	33,4	34,1	33,9	34,0	34,8	35,8	36,8	36,3
DK	49,0	50,1	49,9	50,3	50,9	50,2	49,3	49,7	49,7	49,8	51,2
DE	41,3	42,3	42,2	42,4	43,2	43,3	41,4	41,0	41,1	40,2	40,2
EE	37,9	35,6	35,9	34,9	34,6	31,3	30,2	31,2	31,6	31,5	31,0
IE	34,9	35,1	34,3	33,4	33,4	32,9	31,1	29,8	30,5	31,9	32,2
EL	34,7	35,1	36,4	38,4	39,6	40,0	38,7	38,9	37,8	36,7	36,7
ES	33,6	34,0	34,1	33,9	34,4	34,8	34,3	34,7	34,7	35,4	36,4
FR	44,5	45,7	45,9	45,0	46,0	45,9	45,8	44,9	44,7	45,0	45,8
IT	41,0	42,3	44,2	42,9	42,9	42,1	41,0	41,2	41,7	41,0	40,8
CY	26,9	26,8	26,0	26,2	26,5	30,5	31,5	31,5	33,3	34,1	36,2
LV	33,2	30,8	32,1	33,8	32,4	29,7	28,7	28,4	28,7	28,7	29,6
LT	28,6	27,9	31,0	32,0	31,9	30,2	28,7	28,4	28,2	28,6	29,2
LU	38,2	38,6	40,4	40,4	39,2	40,0	40,6	40,0	39,4	38,8	39,1
HU	41,7	40,6	39,0	39,1	38,2	38,8	39,0	38,6	38,5	38,7	38,6
MT	31,0	26,0	28,3	26,4	28,1	29,2	31,5	33,1	33,2	36,2	37,7
NL	41,4	41,4	40,8	40,6	41,5	40,9	39,4	38,7	38,4	38,7	39,2
AT	43,6	44,0	46,2	46,2	45,0	44,0	46,5	45,5	44,0	44,4	43,6
PL	32,4	37,2	36,5	35,4	35,3	34,0	33,8	34,3	33,4	32,7	34,2
PT	32,7	33,5	33,6	33,9	34,8	35,2	34,8	35,6	36,3	35,4	36,3
RO	.	.	.	.	.	.	27,8	28,6	28,1	27,8	28,8
SI	40,5	39,4	38,3	39,1	39,5	38,9	39,2	39,6	39,8	39,9	40,7
SK	39,7	38,1	35,1	35,7	34,3	33,0	31,6	32,0	31,1	30,0	29,5
FI	46,3	47,6	46,8	46,5	46,1	47,4	44,7	44,7	44,1	43,7	44,0
SE	49,7	52,1	52,6	53,4	54,0	54,1	52,1	50,5	51,0	51,3	52,1
UK	36,9	36,5	37,1	36,0	38,4	38,9	38,7	37,3	37,1	37,4	38,6
NO	42,3	42,0	42,5	42,5	42,0	43,0	43,2	43,6	42,9	44,0	45,0

: données non disponibles

# E studios y Colaboraciones

## NOTAS SOBRE LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN A DETERMINAR LA DEUDA TRIBUTARIA. VIRTUALIDAD INTERRUPTIVA DE ACTOS DISCONFORMES AL ORDENAMIENTO Y DE LOS RECURSOS INTERPUESTOS FRENTE A LOS MISMOS. LA NUEVA REGULACIÓN FORAL SOBRE DICHA CUESTIÓN

LUIS JAVIER IRASTORZA LETAMENDIA (\*)

### INTRODUCCIÓN. LA PRESCRIPCIÓN Y SU INTERRUPTIÓN EN OTRAS RAMAS DEL ORDENAMIENTO

La prescripción, cuya regulación en los artículos 1930 y siguientes del Código civil tiene una doble vertiente, como modo de adquisición y modo de extinción, es una de las instituciones básicas en las que se plasma el principio de seguridad jurídica. En el ámbito administrativo, donde se configura exclusivamente como modo de extinción de obligaciones tiene la virtualidad de impedir la existencia de una situación de pendencia indefinida en las relaciones jurídicas que vinculan a la Administración con los ciudadanos.

Ahora bien, aunque la regulación de la prescripción no es homogénea en las distintas ramas del ordenamiento jurídico, existen unas reglas o funda-

mentos comunes en todas ellas, que conviene tener en cuenta a la hora de abordar y centrar el tema que vamos a intentar desbrozar.

Como cuestión previa, debemos señalar que, tal y como apunta FERNÁNDEZ URZAINQUI,<sup>1)</sup> la jurisprudencia se ha decantado por la autonomía e incluso independencia de las prescripciones adquisitivas y extintiva, rechazando explícitamente la aplicación del artículo 1946 del Código Civil, relativa a la adquisitiva, a la segunda.

Algunas de dichas reglas comunes que pueden extraerse de la doctrina y de la jurisprudencia del instituto de la prescripción extintiva, de la interrupción y de la suspensión de la prescripción son que

<sup>1)</sup> FERNÁNDEZ URZAINQUI, Francisco *La interrupción de la prescripción extintiva*. Aranzadi Civil Volumen II 1995 Parte Estudio

(\*) Licenciado en Derecho (Diputación Foral de Gipuzkoa).

la prescripción opera por la inacción, y que tiene lugar por el mero transcurso del tiempo, así como que ha de ser tratada con un criterio restrictivo al no estar constituida sobre los principios de la justicia intrínseca, sino que basada en la idea de abandono y dejadez y, en último término, en el principio de seguridad jurídica. Por ello, debe decaer en cuanto aparezca evidenciado el “animus conservandi” por parte del titular de la acción, aparición con la que ha de entenderse queda correlativamente interrumpido el “tempus prescriptionis” (SSTS 17-12-1979, 12-7-1991, 2-11-2005).

También es común y unánime que la interrupción implica la amortización del tiempo pasado que se tiene por no transcurrido. A partir de la interrupción, hay que comenzar a computar el nuevo plazo para que se cumpla el tiempo de la prescripción SSTS 2-3-2003 y 2-11-2005, mientras que la suspensión de la prescripción – que no la admite ni el Código Civil ni el ordenamiento tributario- paraliza ésta, no corre el tiempo para la misma pero no inutiliza el ya transcurrido y así, cuando desaparece la causa de suspensión se reanuda el cómputo de prescripción.

De ello pudiera derivarse que, siendo lo normal que los derechos cuando existen se reclamen o sean reconocidos por los obligados, constituyendo la interrupción la negación misma de los presupuestos de la prescripción, y siendo ésta una institución que debe ser interpretada restrictivamente, la interrupción debe ser interpretada en sentido extensivo. No obstante, no ha sido así la posición jurisprudencial que ha entendido que la interrupción debe ser también entendida restrictivamente, por la inseguridad e incertidumbre que llevaría consigo la exigencia y virtualidad del derecho mismo (SSTS 2-5-1918, 10-10-1972 y 26-9-1997)

Respecto a las diferencias existentes entre los diferentes ordenamientos en relación con las formas

de interrumpir la prescripción de las acciones vemos que en el artículo 1973 del Código Civil se señala que es “por su ejercicio ante los Tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor”, mientras que el Código de Comercio en su artículo 944 señala que es “por la demanda u otro cualquier género de interpelación judicial hecha al deudor”. No obstante como señala RUBIO TORRANO<sup>2)</sup> debe indicarse que la jurisprudencia (STS 8-3-2006) ha reiterado en varias sentencias que no se aprecian razones válidas para seguir manteniendo que la reclamación extrajudicial no pueda interrumpir la prescripción también en el ámbito mercantil.

Respecto del reconocimiento de deuda -que no está establecida como medio de la interrupción en el ámbito tributario- debe señalarse que resulta interesante la STS de 26 de junio de 2001, al manifestar que nunca podría estimar que el plazo de prescripción está corriendo mientras la deuda figure en la contabilidad de la demandada, lo que teniendo en cuenta la publicidad de las cuentas o al menos su permanente conocimiento por la acreedora supone un palmario y constante reconocimiento de la deuda por el deudor con el efecto establecido por el artículo 1973 del Código Civil.

Otra cuestión que debe tenerse presente es que constituye requisito fundamental para la virtualidad interruptiva de cualquier acto el hecho de que el deudor tenga conocimiento de esa actuación del acreedor, sin que sea pacífica la jurisprudencia en torno a la virtualidad interruptiva cuando fracasa la acción ejercida. La STS de 19-9-1985 estableció que la prescripción de la acción se interrumpió por su ejercicio ante los Tribunales, aunque la resolución

---

<sup>2)</sup> RUBIO TORRANO, Enrique. *Interrupción de la prescripción de las obligaciones mercantiles. Aranzadi Civil 3/2006*

judicial no resolviera el fondo del asunto por haberse presentado la demanda ante órgano incompetente por razón del territorio. En esta misma línea, la SAP Cádiz de 8-10-1992 entiende que no privó de validez a la interrupción el hecho de que existiera inhibitoria del juez, a favor del competente. En cualquier caso, esto es predicable cuando la incompetencia no ha sido impedimento para la notificación judicial de la demanda al interpelado.

Por último debe señalarse que la STS de 20-6-1994 entendió que había elementos suficientes para acreditar la voluntad de reclamar, incompatible con la dejación y el abandono que sanciona la prescripción aun existiendo falta de legitimación o falta de representación, aunque debe admitirse que la jurisprudencia no es tan pacífica cuando el rechazo se produce por dicha causa.

Del mismo modo debe recordarse que, aunque el artículo 944.2 del Código de Comercio dispone que "se considerará la prescripción como no interrumpida por la interpelación judicial, si el actor desistiera de ella o caducara la instancia o fuese desestimada su demanda", el Tribunal Supremo ha entendido este último inciso en el sentido de que tal demanda no sea o no pueda ser admitida por los Tribunales SS 13-10-1927 y 15-3-1989) o de que siéndolo de lugar " a la absolución del demandado tras el examen y compulsión de la pretensión ejercitada (S 28-12-1989), lo que ya significa en el fondo, que más que quedar sin efecto la interrupción es que se declara la inexistencia de la acción sustantiva que se esgrimía en el proceso.

## LA PRESCRIPCIÓN Y SU INTERRUPTIÓN EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

En el ordenamiento tributario existe la prescripción como modo de extinción de la obligación tribu-

taria. En la antigua Ley General Tributaria (230/1963), así como en las derogadas Normas Forales concordantes y en la todavía vigente Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, de Navarra la prescripción se encontraba regulada en el artículo 64 (55 en la Ley Foral de Navarra vigente) el cual indicaba que prescribían a los cuatro años los diferentes derechos y acciones. A los efectos que en este momento nos interesa, cabe incidir que en su letra a) se fijaba la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, mientras que en el artículo 65 (56 en la Ley Foral de Navarra) se señalaba el dies a quo o día inicial del cómputo del referido plazo, siendo el artículo 66 (57 en Navarra) el artículo que regulaba los supuestos de interrupción de prescripción.

A tal efecto se transcriben los preceptos correspondientes de la Ley Foral 13/2005, de 14 de diciembre, General Tributaria vigente en Navarra:

### *"Artículo 55. Plazos.*

*Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:*

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*
- b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.*
- c) La acción para imponer sanciones tributarias.*
- d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos.*

### *Artículo 56. Cómputo.*

*El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos supuestos a que se refiere el artículo anterior como sigue:*

*En el caso a), desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración; en el caso b), desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario;*

en el caso c), desde el momento en que se cometieron las respectivas infracciones; y en el caso d), desde el día en que se realizó el ingreso indebido.

*Artículo 57. Interrupción.*

*1. Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a, b y c del artículo 55 se interrumpen:*

*Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible.*

*Asimismo, los plazos de prescripción para la imposición de sanciones se interrumpirán, además de por las actuaciones mencionadas anteriormente, por la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador.*

*Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.*

*Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.*

*2. El plazo de prescripción a que se refiere la letra d) del artículo 55 se interrumpirá por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido, o por cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia."*

Vemos que los supuestos establecidos para la interrupción de la prescripción tributaria no coinciden con los fijados en la prescripción civil, pero es que como señala ALONSO ARCE <sup>3)</sup> aun compartiendo un origen común con la misma es una institución autónoma que puede adoptar y adoptó un

<sup>3)</sup> ALONSO ARCE, Iñaki. *LA prescripción en los procedimientos tributarios y el régimen de concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria nº29* Editorial Aranzadi 2003. Pág 94

régimen jurídico diverso y particular.

Con este panorama normativo tan escueto en materia de prescripción, hay que decir que se han planteado muchas cuestiones en relación con la misma, pero a los efectos que nos interesan en estas notas, vamos a centrarnos en dos concretos puntos, que se plantearon por separado, pero que en algunas ocasiones concurrían en un mismo supuesto de hecho.

- La primera cuestión a la que haremos referencia será la virtualidad interruptiva de la prescripción de actos administrativos declarados nulos, así como de los simplemente anulados
- La segunda cuestión fue la de cuestionarse la configuración de la interposición de recursos o reclamaciones como causa de interrupción.

Respecto de la primera cuestión tal y como señaló el TSJ de Andalucía en su sentencia de 22 de abril de 1999 la solución no viene dada directamente por las Normas Tributarias, si bien como apunta ALONSO ARCE <sup>4)</sup> cabe convenir en que es pacífico que interrumpe la prescripción en principio cualquier actuación realizada por la Administración que reúna las siguientes características:

- Que sea realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo.
- Que sea conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impuesto devengado por cada hecho imponible.

<sup>4)</sup> ALONSO ARCE, Iñaki. *Op. Cit.* Pág. 85

La derogada Norma Foral 1/1985, de 31 de enero, General Tributaria de Gipuzkoa, -o su concordante Ley 230/1963- así como el Decreto Foral 27/1991, de 9 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación - o su concordante Real Decreto 1684/1990- guardaban silencio al respecto. Ahora bien, lo cierto es que en el ámbito de territorio común el Reglamento de Recaudación de 1968 establecía en su artículo 63.3 que no se consideraría interrumpido el plazo de prescripción de la acción recaudatoria si las actuaciones administrativas se declarasen nulas de oficio o a instancia del interesado.

Esa indefinición normativa dio lugar a una gran litigiosidad y, por ende, a una multitud de resoluciones administrativas y judiciales en relación con dicha cuestión, así como a distintas posiciones doctrinales.

Siguiendo un orden cronológico y tal y como manifiesta FALCÓN Y TELLA<sup>5)</sup> cabe manifestar que inicialmente - al menos eso parece desprenderse de las STS 22-3-1974 y 18-6-1976- era criterio consolidado que los actos de investigación, comprobación o liquidación tenían eficacia interruptiva aunque posteriormente fuesen declarados nulos.

No obstante, el legislador introdujo el anteriormente citado precepto en el Reglamento de Recaudación de 1968, que aunque posteriormente desapareció del Reglamento de 1990, la doctrina (J.J.BAYONA y M.T SOLER ROCH o M.VEGA<sup>6)</sup>) consideraba que era un criterio subsistente y aplicable, sosteniendo que su supresión obedecía a la su-

perfluidad del precepto.

Así comienza a imponerse una corriente doctrinal y jurisprudencial que se inclina por entender que las actuaciones administrativas que sean declaradas nulas de pleno derecho no tienen esa virtualidad interruptiva, en atención a que la gravedad del vicio invalidante que padecen "ab origine" determina que sus efectos sean "ex tunc", esto es, desde entonces, y hace que esos se tengan por inexistentes desde que se dictaron siendo el vicio insubsanable e invalorable.

Por el contrario, esta doctrina entiende que en los actos que hayan sido anulados, pero por estar viciados simplemente de nulidad relativa, esto es, por no ser el vicio invalidante encuadrable en el artículo 153 de la Ley General Tributaria o concordante 147 de la Norma foral General Tributaria, la declaración tiene efectos "ex nunc" es decir, desde ahora, otorgando a las actuaciones anuladas efectos interruptivos en materia de prescripción.

Dentro de esta corriente jurisprudencial se enmarcan la STS 19-1-1996 seguida por varios Tribunales Superiores (STSJ Andalucía -Sevilla 31-3-1999, STSJ Cantabria 23-6-1998 TSJ Murcia 10-6-1998). Como corolario de dicha actuación cabe transcribir la STSJ País Vasco de 8-9-2003 que expresa en su fundamento jurídico SEGUNDO:

*"SEGUNDO.- En consecuencia, hay que decidir hasta qué punto asiste la razón al demandante cuando entiende ganada la prescripción por el tiempo transcurrido entre la fecha de su autoliquidación (1990) y, o bien, la de inicio de actuaciones inspectoras (3 de febrero de 1997), o más rigurosamente, la de inclusión en el programa de Inspección, evidentemente, con el fin de investigar, y en su caso, regularizar el alcance del rendimiento neto derivado de actividades*

<sup>5)</sup> FALCÓN Y TELLA, Ramón. *La prescripción en materia tributaria*. Editorial La Ley 1992 pág. 136

<sup>6)</sup> Citados por FALCÓN Y TELLA, Ramón: *Liquidaciones anuladas en vía de recurso e interrupción de la prescripción*. *Quincena Fiscal Aranzadi* número 21/1997.

profesionales obtenido durante el citado período impositivo. La comunicación por la que el Servicio de Gestión el 6 de mayo de 1996 remite a la Subdirección de Inspección la declaración del demandante por si se estimara conveniente su comprobación o inspección carece de contenido material necesario para disfrutar, aún con independencia de lo sucedido, de genuina fuerza interruptora, razón por la que a priori se excluye del presente cómputo.

Pese a lo que cree la Administración, sus argumentos, analizados detenidamente, no pretenden convencer al Tribunal de la impropiedad de seguir abogando por el mantenimiento de la interrupción de la prescripción durante la sustanciación de la reclamación en la vía administrativa o del ulterior recurso jurisdiccional (doctrina a la que encuentra abonado el Tribunal Supremo, STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, secc. 2ª, S 29 enero de 1994), sino que se sitúan en otro plano, que es el de la carencia de eficacia interruptiva de la prescripción de los actos tributarios declarados nulos de pleno derecho, por otra parte conforme con el sentir jurisprudencial expresado mayoritariamente; en efecto, tanto los Tribunales del orden contencioso-administrativo (STSJ Murcia, secc. 2ª, S 23/1/02, STSJ, SAC, secc. 2ª Castilla-La Mancha, S 31/1/02, y 9/1/02, TSJ Galicia, SCA, sec. 2ª, 15/6/01), como los enclavados en la Administración (TEAC, vocalía 9ª, R 9/2/01) admiten que la única excepción a la tesis de que los actos administrativos declarados nulos mantienen su eficacia interruptiva de la prescripción aunque resulten posteriormente anulados se encuentra en los que se declaran «nulos de pleno derecho», a los que se aparea un restablecimiento pleno de la situación inmediatamente anterior al momento de dictarse, en concordancia con la gravedad de la infracción del

Ordenamiento a la que dan respuesta. En otras palabras, el acto nulo de pleno derecho se esfuma del mundo jurídico, y el aplicador del Derecho debe proceder y actuar como si no hubiera existido nunca: el cómputo efectuado con arreglo a estos principios es conforme con la pretensión de la parte actora favorable al reconocimiento de la prescripción, puesto que, una vez descontada la interrupción comenzada el 28 de enero de 1992, el vacío existente entre el mes de la autoliquidación y el principio de las actuaciones inspectoras, o de sus prolegómenos, colma el plazo quinquenal de prescripción consagrado legalmente-art 66. NFGT.”

No obstante, con posterioridad se han ido abriendo paso algunas posiciones doctrinales (FALCÓN Y TELLÁ<sup>7)</sup>) y otra línea jurisprudencial, ejemplo de la cual son los pronunciamientos jurisprudenciales: STSJ Canarias-Las Palmas en su 20-1-1993, STSJ Navarra 1-2-2001 así como repetidamente el TSJ de la Comunidad Valenciana, 15-6-1998 2-12-2002, 28-11-2003, (cuyo fundamento tercero se transcribe parcialmente a continuación) 22-4-2004, (objeto de casación en recurso en interés de ley en la reciente STS 19-4-2006) y 19-11-2004, o la reciente STSJ País Vasco 7 de abril de 2006 que entienden que incluso las actuaciones administrativas que hayan sido anuladas por vicio de nulidad relativa, también carecen de eficacia interruptiva en materia de prescripción.

“A mayor abundamiento es evidente que en el presente caso se produce la prescripción pues por distintos tribunales (véase la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 24 de abril de 1996 o de 10 de julio de 1997), y por

<sup>7)</sup> FALCÓN Y TELLÁ, Ramón: Liquidaciones anuladas en vía de recurso e interrupción de la prescripción. Quincena Fiscal Aranzadi número 21/1997.

*esta misma Sala se ha manifestado así, en la sentencia 207/1998, de 7 de marzo, donde se dice que " ciertamente la Sala se inclina a pensar que, cualquiera que fuera el grado de invalidez que afectase a un acto administrativo, sea nulo de pleno derecho o simplemente anulable, ese acto, ineficaz, no puede producir efecto alguno, y en razón de esa ineficacia carece de virtualidad interruptiva. Afirmar lo contrario sería ir contra la naturaleza de las cosas, pues un acto contrario a derecho, produciría efectos, concretamente el de interrumpir la prescripción".*

Quienes patrocinan dicha postura, entienden, básicamente, que la anulabilidad de un acto administrativo determina que no puedan mantenerse las consecuencias perjudiciales para el administrado que se hayan producido con anterioridad a la resolución anulatoria. Del mismo modo, señalan que en derecho administrativo cabe predicar, con importantes matices, los efectos "ex tunc" de la anulabilidad, en base al principio de sujeción de la actuación administrativa al imperio de la ley. Ello determina que la diferencia principal entre la sanción de nulidad o de anulabilidad viene dada en que, en este último supuesto, si el obligado tributario no combate dicha actuación en forma y plazo hábiles, la misma deviene válida por haber sido sanada y convalidada. Ahora bien, habiendo reaccionado e interpuesto los oportunos recursos la anulación tiene efectos "ex tunc" o desde entonces y no "ex nunc" o desde ahora.

No obstante la polémica ha sido zanjada, al menos en territorio común, tras la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2006, dictada en recurso de casación en interés de ley interpuesta contra sentencia del TSJ Comunidad Valenciana de 22 de abril de 2004, en la que declara la siguiente doctrina legal:

*"La anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos".*

La segunda cuestión que hemos indicado era la interposición de recursos o reclamaciones. Esta causa de interrupción, cuya justificación la encontramos en la lógica de quebrantamiento del silencio de la relación jurídica y que sirve, entre otros supuestos, para desvirtuar la falta de notificaciones o las notificaciones defectuosas que por si solas hubieran producido la prescripción –STS 18-3-1999 – ha sido asumida por la jurisprudencia sin ninguna objeción, si bien la doctrina científica se ha alzado en contra de la existencia de dicha causa.

Tal y como ha señalado MARTÍNEZ GINER <sup>8)</sup> a la vista de que el precepto no especifica cual es el sujeto que interpone el recurso ha manifestado que, atendiendo a que el supuesto de prescripción se desarrolla siempre en beneficio del deudor, -y siguiendo a BAYONA DE PEROGORDO Y SOLER ROCH-, pudiera entenderse que el precepto esté contemplando la interposición del acreedor, recordando que la Intervención General Del Estado se encuentra legitimada para interponer los referidos recursos y reclamaciones. Más recientemente PÉREZ DE AYALA <sup>9)</sup> BECERRIL también ha apuntado la aplicabilidad de dicho precepto en los supuestos de interposición por la Administración de recurso de alzada

<sup>8)</sup> MARTÍNEZ GINER, Luis. "Suspensión e interrupción de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria" Revista de contabilidad y tributación núm. 225 Centro de Estudios Financieros. Pág. 15

<sup>9)</sup> PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. La prescripción en la Nueva Ley General Tributaria. Monografías Carta Tributaria 8/2004. Pág. 11

ante el TEAC contra resolución dictada por un TEAR contraria a sus derechos.

En lo que coincide la doctrina es en criticar que un acto de deudor –posiblemente el único acto de que dispone– dirigido precisamente a negar la existencia de la obligación y a combatir precisamente el acto administrativo pueda perjudicarle y se asimile a un acto de reconocimiento de deuda, lo que atenta contra la propia naturaleza del instituto de la prescripción.<sup>10)</sup>

No ha obviado la doctrina el hecho que la interposición de un recurso viene precedida en la inmensa mayoría de los casos de un acto administrativo previo que es el que se combate. Por ello se ha llegado a afirmar que la interposición del recurso no es propiamente una causa de interrupción, sino que debiera entenderse que lo que el legislador pretendía era prolongar el inicio del cómputo del plazo trasladando el dies a quo o día inicial del nuevo plazo al día que se interponía el recurso o reclamación. Ello ha sido contestado en el sentido que siendo coherente con dicha postura, -sin olvidar que nada en ese sentido dice la ley- debiera, con independencia de la interposición de recurso o no iniciarse el cómputo del plazo el día en que finalizara el plazo para la interposición de recurso.

Lo que tiene quizás más relevancia en esta causa de interrupción es que dicho acto abre un nuevo procedimiento de revisión administrativa o jurisdiccional y que en puridad su importancia es anudar la suspensión del plazo de prescripción mientras dura la tramitación o sustanciación del recurso. Es doctrina pacífica que no se computa el plazo de prescrip-

ción en los supuestos en los que el recurso interpuesto sea ante los órganos jurisdiccionales, a diferencia de la consolidada doctrina jurisprudencial relativa a la admisibilidad de la prescripción como causa de extinción de la obligación mientras se sustancia la reclamación económico-administrativa, -doctrina contra la que he manifestado mi oposición<sup>11)</sup> con anterioridad- y que da lugar a la sorprendente doctrina reciente del Alto Tribunal de 16-6-2006 relativa a ingresos indebidos. Pues bien, esta línea de inexistencia de cómputo de plazo de prescripción durante la sustanciación del procedimiento jurisdiccional difícilmente puede sostenerse cuando no se otorga eficacia alguna a efectos de prescripción al acto por el que se inicia dicho proceso jurisdiccional.

En cualquier caso, la trascendencia de la admisión de la interposición de dicha causa de interrupción de prescripción deviene absoluta cuando el acto que se combate es ulteriormente declarado disconforme a derecho bien por adolecer de vicio bien de nulidad, bien de anulabilidad. En estos supuestos, el debate de la gravedad del vicio incurrido en ese acto ha devenido estéril por entender los órganos jurisdiccionales que concurrían otros actos interruptivos de la prescripción como era la interposición de recurso o reclamaciones

En esta misma dirección, deben enmarcarse los pronunciamientos jurisprudenciales que han entendido que, incluso en los supuestos de nulidad de pleno derecho, acontecen actuaciones que tienen virtualidad interruptiva en la prescripción. Dichas actuaciones no son administrativas sino del obligado tributario y ello se debe a que el artículo 66.1

---

<sup>10)</sup> SIMÓN ACOSTA Eugenio, CHECA GONZÁLEZ Clemente, GONZÁLEZ GARCÍA Eusebio, LOZANO SERRANO Carmelo. *Un recurso de reposición en el que se declara nulo un acto de la Administración acreedora ¿interrumpe la prescripción?* Jurisprudencia Tributaria Aranzadi 1996. Tomo II Pág. 1512 y ss.

---

<sup>11)</sup> IRASTORZA LETAMENDIA, Luis Javier. *Algunas consideraciones sobre la prescripción tributaria en vía de revisión. Problemas y posibles soluciones en aras a evitar un previsible incremento en la conflictividad tributaria.* Zergak núm. 27. Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi

de la LGT de 1963 disponía:

*“1. Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 se interrumpen:*

*a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible. Asimismo, los plazos de prescripción para la imposición de sanciones se interrumpirán, además de por las actuaciones mencionadas anteriormente, por la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador.*

*b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.*

*c) Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.”*

Algunas resoluciones judiciales STSJ Andalucía, (Granada) 2-6-2003, SAN 22-2-2001, STSJ del País Vasco de 13-11-2001 – (JUR2002\78967) o STSJ País Vasco 26-7-2004 (JT 2005\281) parecen mantener que con independencia de la validez de las actuaciones administrativas, las actuaciones del deudor interrumpen “per se” la prescripción.

En concreto en la última sentencia citada se indica:

*“La jurisprudencia del Tribunal Supremo es constante a la hora de atribuir plena eficacia interruptiva en base al artículo 66.1.b) LGT, a la interposición de tales reclamaciones, pudiendo citarse así, entre otras muchísimas las STS de 26 de junio de 1987 (RJ 1987, 4925), 6 de octubre de 1989 (RJ 1989, 7031), 23 de octubre de 1990 (RJ 1990, 8290), 18 de marzo (RJ*

*1992, 2319) y 21 de octubre de 1992 (RJ 1992, 8025), 8 de febrero de 1995 (RJ 1995, 1007), 19 de enero (RJ 1996, 6269) y 16 de marzo de 1996 (RJ 1996, 2658). En la última de ellas, llega a declararse que, “...parece un contrasentido que según lo expresado en el apartado b) del artículo 66 de la Ley General Tributaria sea, precisamente, la actividad impugnatoria del particular favorecido con la prescripción ya iniciada la que interrumpe el plazo prescriptivo de la misma (...). Pero no es así”. Esa eficacia se producirá, como recuerda la STS de 6 de mayo de 2002 (RJ 2002, 4230), «de conformidad con el criterio jurisprudencial, fundamentalmente representado por la sentencia de esta sala de 6 de noviembre de 1993 (RJ 1993, 8418), según el cual y en interpretación del art. 66.1, aps. b) y c) LGT (RCL 1963, 2490), «no cualquier acto tendrá la eficacia interruptiva que en dicho precepto se indica, sino sólo los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco del Impuesto controvertido.*

*De otra parte, y aunque el recurso no aborda estrictamente esta perspectiva, es, en general, acertado afirmar que los actos propiamente nulos no son susceptibles de incidir sobre la prescripción, -distinto suele ser el tratamiento cuando se trata de actuaciones procedimentales meramente anuladas por defectos formales, pero que han sido conocidas por el sujeto pasivo (STS de 6 de mayo de 1995) [RJ 1995, 3666]-, pero carece en el presente caso de toda relevancia la elucidación de este extremo, pues, como venimos diciendo, concurre causa interruptiva de la prescripción fundada en otro de los elementos le-*

*gales que la tipifican, y en particular, «por la interposición de reclamaciones o recurso de cualquier clase».*

En esta misma línea, la STS 6-6-2003 (RJ 2003\7088) manifiesta en su fundamento jurídico cuarto:

*Cuarta.- Pero, además, la entidad recurrente no ha mencionado, ni tenido en cuenta que el 2 de abril de 1985, interpuso la reclamación económico administrativa N° 1196/1985, que interrumpió la **prescripción** de conformidad con lo dispuesto en el artículo 66, apartado 1, letra b) de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490), que dispone: «1. Los plazos de prescripción a que se refieren las letra a) (derecho a liquidar), b) (acción para exigir el pago) y c) (acción para imponer sanciones) del artículo 64 se interrumpen: (...). b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase», hecho este que no le ha pasado inadvertido al Abogado del Estado, el cual sí invoca este precepto, e incluso resalta la diferencia con el artículo 1973 del Código Civil (LEG 1889, 27), que a diferencia del Derecho Tributario, dispone que «la **prescripción** de las acciones se interrumpe por su ejercicio ante los Tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor (...)», es decir, por la actividad del acreedor conducente al pago de las obligaciones, en cambio, como hemos expuesto, en el Derecho Tributario se interrumpe la **prescripción** por la interposición del recurso y reclamaciones por el deudor y también por el acreedor, si hubiere lugar a ello.»*

Ahora bien, no faltan resoluciones jurisprudenciales (STSJ Madrid 28-2-2004, STSJ Canarias 20-7-2001) que manifiestan que siendo la nulidad “extunc” deben reputarse inexistentes tanto el acto administrativo como todas las actuaciones requeridas

para la tramitación del procedimiento que ha declarado su nulidad, y ello se va a conformar como una pieza fundamental en la interpretación de la nueva normativa foral. Por el contrario tampoco faltan opiniones doctrinales<sup>12)</sup> así como resoluciones judiciales STSJ Murcia 7-2-1996 que restringen el ámbito de la anulación al acto anulado y entienden que mantienen virtualidad interruptiva todos los actos anteriores y posteriores no afectados por la anulación.

La doctrina administrativa (DGT 26/07/2005 –Consulta 0238-05), ha sostenido que con la nueva normativa, continúa vigente esa interpretación manifestando que el plazo de prescripción se interrumpe por la Administración Tributaria por la primera actuación realizada por la Administración encaminada a la liquidación del impuesto, siempre que de ella tuviera conocimiento formal el obligado tributario. Ello sin perjuicio de que también interrumpieron la prescripción la liquidación dictada, siempre que le fuera debidamente notificada, así como la interposición del recurso de reposición y cualquier acto realizado en el curso del mismo y del que tuviera conocimiento formal el obligado. Concluye afirmando que el hecho de que como consecuencia de la estimación del recurso de reposición la liquidación efectuada por la Administración resultase anulada no implica que también se anule la interrupción de la prescripción que se produjo con cada una de las actuaciones integrantes del procedimiento llevado a cabo por la Administración de las que tuvo conocimiento formal el obligado tributario.

<sup>12)</sup> FALCÓN Y TELLA, señala en relación con la nulidad de una liquidación derivada de unas actuaciones inspectoras que la nulidad de la liquidación inicial no conlleva la anulación de las actuaciones anteriores a dicha liquidación, las cuales, por tanto, no han de repetirse. “Liquidaciones anuladas en vía de recurso e interrupción de la prescripción”. Quincena Fiscal Aranzadi número 21/1997”

## LA NUEVA REGULACIÓN EN DICHA MATERIA

Tanto la Ley 58/2003 como las diferentes Normas Forales de los distintos Territorios Históricos - Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo, General Tributaria, de Gipuzkoa, la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero de Álava y la Norma Foral 2/2005 de 10 de marzo de Bizkaia- han regulado mucho más detalladamente el instituto de la prescripción en general y sus causas de interrupción en particular.

Debe remarcarse el hecho de que en relación con la interrupción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se ha establecido en el apartado 1 del artículo 68 –artículo 67 de las Normas Forales citadas- lo siguiente:

*“a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.*

*b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por el planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.*

*c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o auto-*

*liquidación de la deuda tributaria.”*

Como cuestión previa debe indicarse que el inciso relativo a la Junta Arbitral que ha sido subrayado es una peculiaridad foral que no figura en la Ley 58/2003. Respecto de dicha peculiaridad cabe cuestionarse si ello se reconduce a una causa de suspensión o es efectiva y estrictamente una causa de interrupción. Entiendo que dada la naturaleza de la Junta Arbitral y habida cuenta la doctrina jurisprudencial de posibilidad de prescripción en vía económico-administrativa, existían argumentos suficientes para entender que no siendo un órgano jurisdiccional strictu sensu debía primar la idea de considerar que, si transcurre el plazo de cuatro años sin dictaminar la oportuna resolución, el derecho de la Administración Tributaria debía decaer. A ello abonan las circunstancias de que, por una parte, el obligado tributario no forma ni tan siquiera pieza o parte del proceso, por otra, el hecho de que la divergencia se produce entre Administraciones Tributarias y, por último, por la dicción de lo dispuesto en los apartados 5 y 6 del referido artículo 67 dedicados a la fecha en la que se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción. El apartado 5 establece el efecto típico de la interrupción, esto es, el reinicio inmediato del cómputo del plazo, estableciendo en su inciso último que existen ciertas excepciones que se encuentran en el apartado siguiente, esto es en el número 6, en el que se establecen supuestos en los que rezuma la idea de suspensión o interrupción suspensiva, puesto que el reinicio del cómputo inicial del plazo tiene lugar cuando finaliza el procedimiento que motivó la interrupción. Ahora bien, aunque en dicho apartado 6 no ha sido incluida la intervención de la Junta Arbitral, el apartado 7 se reserva a dicho supuesto y establece que, por planteamiento de conflicto ante la Junta Arbitral, el reinicio tiene lugar, como en el apartado 6, con resultado similar a la “interrupción suspensiva”, puesto que reinicia el cómputo del plazo a di-

ferencia de la suspensión (que determinaría la reanudación del plazo por el tiempo que restase).

Continuando con el examen del precepto transcrito debe advertirse que tal y como ha señalado JUAN LOZANO,<sup>13)</sup> el legislador, rechazando la posibilidad apuntada en el Informe para la reforma de la LGT de julio de 2001 de establecer un sistema mixto de causas de interrupción y de suspensión, otorgando los efectos producidos por esta última a la interposición de recursos o reclamaciones ha descartado la suspensión de la interrupción y ha fortalecido la figura de la interrupción, con el efecto consustancial al mismo, esto es, de reinicio del cómputo del plazo de prescripción, adicionando incluso nuevos actos que tengan efecto interruptivo.

En este sentido, debe indicarse que sorprende que el legislador ha optado por dicción diferente cuando el acreedor sea la Administración o el contribuyente. Remarca la idea de interrupción —determinada con la existencia de actuaciones concretas— en los supuestos en los que la Administración figura como parte acreedora, al emplear la forma *“Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos”* mientras que cuando el acreedor es el obligado tributario, subyace o remarca la idea de suspensión la fórmula empleada por el legislador *“Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos”*

No obstante, la peculiaridad foral más relevante en materia de prescripción no es, a mi juicio, la citada anteriormente relativa a la interrupción por el posible planteamiento de un conflicto ante la Junta

Arbitral y ello aun cuando esta cuestión sea la única a la que se hace mención en el preámbulo de algunas Normas Forales sino otro precepto que con distinta dicción en los diferentes Territorios Históricos abordan la cuestión relativa a la virtualidad interruptiva de la interposición de recursos y reclamaciones que, estimadas íntegramente, declaran disconforme a derecho el acto impugnado.

La dicción de dichos preceptos si bien es similar, puede esconder profundas diferencias en sus consecuencias. Probablemente ambos preceptos pretenden dar respuesta a esa polémica doctrinal y jurisprudencial relativa a la interrupción de la prescripción en contra del obligado tributario por actos efectuados por el mismo, como es la interposición de recursos pero asocian dicha causa de interrupción con la disconformidad a derecho del acto impugnado.

Así, el artículo 67.9 de la Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa al igual que el artículo 67.9 de la Norma Foral 6/2005 de Álava, establece:

*“9. No se considerará interrumpido el plazo de prescripción en los supuestos en que la interrupción se hubiera producido por la presentación de recursos o reclamaciones de cualquier clase, cuando los citados recursos o reclamaciones presentados por el obligado tributario hubieran sido estimados en su integridad con anulación del acto administrativo frente al que los mismos se hubieran interpuesto.”*

Pro su parte, el artículo 69.9 de la Norma Foral 2/2005 de Bizkaia dispone:

*“9. No se considerará interrumpido el plazo de prescripción del ejercicio de las potestades a que se refieren los apartados 1 y 2 de este*

<sup>13)</sup> JUAN LOZANO, Ana. *Novedades de la LGT en materia de prescripción y caducidad de los procedimientos de aplicación de los tributos y del procedimiento sancionador*. Tribuna Fiscal - CISS núm. 161/2004. Pág. 78.

*artículo en los supuestos en que la interrupción se hubiera producido por la presentación de recursos o reclamaciones de cualquier clase, cuando los citados recursos o reclamaciones presentados por el obligado tributario hubieran sido estimados en su integridad con anulación total de los elementos del acto administrativo frente al que los mismos se hubieran interpuesto.”*

Precepto similar se contiene en el capítulo dedicado al régimen sancionador, en relación con los recursos que interpuestos contra sanciones resulten estimados en su integridad (Art.193 NF 2/2005).

Asimismo en Bizkaia, en congruencia con la peculiaridad concretada en su nueva regulación relativa a la existencia de un plazo de seis años de caducidad establecen en el artículo 72.4 un precepto similar del siguiente tenor literal:

*“No se considerará suspendido el plazo de caducidad a que se refiere el artículo 70 de esta Norma Foral en los supuestos en que la suspensión se hubiera producido por la presentación de reclamaciones económico-administrativas o de recursos contencioso-administrativos, cuando éstos hubieran sido estimados en su integridad con anulación total de los elementos del acto administrativo frente al que los mismos se hubieran interpuesto.”*

Son muchas las cuestiones que dichos preceptos, cuya introducción ha sido aplaudida por la escasa doctrina que ha reparado en su existencia -MERINO JARA<sup>14)</sup>-, pueden plantearnos, que con mucho excede del objeto de estas notas. Algunas

de ellas se van a examinar en el siguiente apartado, pero como cuestión previa procede analizar el ámbito de aplicación temporal de la modificación introducida.

Atendiendo a las disposiciones transitorias de las Normas Forales de los diferentes Territorios Históricos vemos que la única disposición que puede ayudarnos a arrojar luz sobre esta cuestión es el apartado 1 de la Disposición Transitoria Segunda que establece que los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de la Norma Foral, se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, sin que en dicho apartado establezca especificación alguna en materia de prescripción.

No falta quien considera que la nueva regulación de la eliminación de eficacia interruptiva de recursos o reclamaciones estimadas en su integridad debe aplicarse a las estimaciones que se produzcan desde la entrada en vigor de las respectivas Normas Forales. Quienes patrocinan dicha idea encuentran apoyo en el carácter de la prescripción como institución básica del régimen jurídico de administraciones públicas, así como en la STS de 6 de febrero de 1999, que con ocasión de la determinación del dies a quo o día inicial del cómputo de prescripción, objeto de modificación por la Ley 10/1985 señaló: “la prescripción tributaria ha de regirse por la legalidad vigente al tiempo en que deba ser apreciada, no, salvo disposición expresa de la ley, por la en vigor en el momento de producirse el hecho imponible o el devengo”

Ahora bien, a mi juicio, son más y de mayor peso los argumentos para entender la exclusiva aplicabilidad del precepto objeto de examen a aquellos recursos o reclamaciones interpuestos con poste-

<sup>14)</sup> MERINO JARA, Isaac, *Novedades en la regulación de la Norma Foral General Tributaria en materia de elementos de la deuda tributaria, extinción, garantías personales y reales y procedimiento de recaudación: los objetivos y principios guía de la reforma. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi n° 9/2005*

rioridad de la entrada en vigor de la Norma Foral. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que cuando el legislador ha pretendido la aplicación de algunas disposiciones en materia de prescripción con eficacia retroactiva, aunque simplemente fuera en su grado medio o incluso mínimo siempre ha dictado la pertinente disposición al respecto. Así cabe recordar la Disposición Adicional Séptima de la Ley 29/1987 en relación con el Impuesto sobre Sucesiones -reduciendo el plazo de 10 a 5 años- o la más reciente Disposición Final Séptima de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, -reduciendo el plazo de 5 a 4 años- con la polémica que generó solventada finalmente por la STS de 25-9-2001.

En segundo lugar, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 1939 del Código Civil -normativa supletoria como derecho común a la vista del apartado 4 del artículo 6 de la Norma Foral 2/2005,- cuando dispone que *"La prescripción comenzada antes de la publicación de este Código se regirá por las leyes anteriores al mismo, pero,..."* criterio que no debe olvidarse fue seguido por el Tribunal Supremo en la STS de 6 de noviembre de 1993.

En tercer lugar, esta interpretación se acomoda más a lo dispuesto en el artículo 9.2 de la Norma Foral que establece que *"Salvo que se disponga lo contrario las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y ..."*

Ahora bien, esta postura e interpretación debe ceder cuando se trate en materia sancionadora, esto es, se plantee la aplicabilidad del precepto cuando posterior a la entrada en vigor de la Norma Foral exista estimación en su integridad de recursos o reclamaciones aunque ventilen reclamaciones con-

tra sanciones interpuestas con anterioridad a la entrada en vigor.

En contra de lo explicitado por el TEAC en su Resolución de 25-4-2000 en relación con una cuestión similar acaecida con ocasión de la promulgación del nuevo plazo de prescripción establecido en la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente, que señala que la prescripción no estaba regulada en el capítulo que regula el régimen de infracciones y sanciones, sino en el relativo a formas de extinción de la obligación tributaria cabe entender que tratándose de materia sancionadora puede estimarse la retroactividad de la disposición en la línea mostrada por SIMÓN ACOSTA<sup>15)</sup>, quien sin negar que la prescripción tributaria afecta a otras muchas materias de las relaciones entre el contribuyente y la Administración, pero ello no es óbice para que exista una vertiente de esa regulación que se refiere directamente al derecho sancionador, vertiente que ha tenido reconocimiento expreso al regular dicha cuestión en el último párrafo del apartado 3 del artículo 193 encuadrado en dicho Título.

Esta cuestión puede tener mayor relevancia que la que en un principio se puede considerar cuando la liquidación contra la que se interpone recurso o reclamación se entiende presuntamente practicada por el transcurso de un mes al derivar de un acta de conformidad o cuando deriva de un acta de disconformidad que englobe, mediando renuncia a la tramitación separada del procedimiento de comprobación e investigación del sancionador" donde las cuestiones del procedimiento sancionador se analizan dentro del procedimiento de aplicación de los tributos.

<sup>15)</sup> SIMÓN ACOSTA Eugenio. *Aplicabilidad retroactiva del plazo de prescripción de cuatro años en materia de infracciones y sanciones. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 13/2000*

## ALCANCE OBJETIVO DEL PRECEPTO

Tanto la redacción otorgada en Bizkaia (artículo 69.9) como en Gipuzkoa o en Álava (artículo 67.9) coinciden en que en la redacción de los preceptos anteriormente transcritos se han amalgamado dos problemáticas distintas que en algunas ocasiones han sido invocadas conjunta y sucesivamente y han provocado la existencia de resoluciones jurisdiccionales que han abordado la cuestión de la interrupción de la prescripción abordando la misma desde las dos perspectivas simultáneamente.

Por ello, entiendo que se ha mezclado la polémica denunciada por la doctrina relativa a la virtualidad interruptiva de la interposición de recursos o reclamaciones con la polémica existente sobre la virtualidad interruptiva del acto que infringe el ordenamiento jurídico.

Así, respecto a la denunciada incorrección de que un acto del deudor dirigido precisamente a negar y combatir la existencia de deuda, cabe indicar que el artículo 67 es claro y explícito y siguiendo la línea marcada por cierta jurisprudencia, en contra de lo manifestado por la doctrina, ha establecido que la interposición de recursos sigue teniendo virtualidad interruptiva de la prescripción.

Más aún, tal y como se ha indicado anteriormente, se ha añadido de manera novedosa que también interrumpen la prescripción *“las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos”* inciso que como recuerda PÉREZ DE AYALA BECERRIL<sup>16)</sup> fue adicionado, al menos en la Ley General Tributaria vigente en territorio común, en el trámite de enmiendas en el Congreso.

Ahora bien, en el apartado 9 de los artículos 67 (Gipuzkoa y Álava) o 69 (Bizkaia) cuyo alcance vamos a abordar nada se dice respecto de la privación de fuerza interruptiva de la prescripción de estas actuaciones, en función de la suerte que corra el recurso o reclamación.

Por ello, pudiera seguir manteniéndose que sólo puede aplicarse lo dispuesto en el artículo 69.9 cuando tras la interposición no se han llevado a cabo ninguna de las actuaciones a que nos estamos haciendo referencia, aunque ello podría considerarse una interpretación fraudulenta de la Norma Foral ya que “de facto” vaciaría el contenido del novedoso precepto introducido.

Como cuestión previa debe repararse en las diferencias entre la dicción de ambos preceptos que han sido subrayadas cuando se han transcrito los mismos, al objeto de una fácil detección.

En primer lugar, la mención al ejercicio de las potestades a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo –se refiere al derecho a determinar la deuda tributaria mediante la práctica de la liquidación, y al derecho a exaccionar la deuda tributaria es procedente, puesto que, de otra manera, una reclamación de ingreso indebido que resultase denegada por la Administración, por un acto declarado posteriormente nulo –por una Resolución administrativa o judicial– pudiera conllevar la prescripción del derecho del contribuyente puesto que las reclamaciones del obligado tributario no habrían interrumpido la prescripción y los actos que devienen declarados nulos o anulables como resultado de su impugnación tampoco habrían sido susceptibles de interrumpir la misma.

En segundo lugar, debe analizarse la diferencia existente entre la “anulación del acto administrativo” y la redacción dada en Bizkaia que, parece más

<sup>16)</sup> PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel Op. Cit. Pág. 10

exigente, por cuanto precisa que debe darse la “anulación total de los elementos del acto administrativo”. Más adelante abordaremos más en profundidad dicha divergencia y sus consecuencias.

Dicho esto, procede determinar el alcance de cada uno de los preceptos. Así, no resulta fácil precisar el alcance de la expresión de Bizkaia, máxime habida cuenta que el preámbulo de la Norma Foral es, si cabe, más escueto que los de las Normas Forales de Gipuzkoa y Álava.

Algún autor ha manifestado que con ello se pretende que la anulación no debe ser únicamente por motivos formales sino que debe anular el acto por motivos materiales o sustantivos. Así se evita lograr la prescripción del derecho cuando el obligado tributario, impugnando exclusivamente un concreto aspecto de una liquidación, logre la estimación en su integridad de su recurso o reclamación pero evidentemente no se anulen todos los elementos del acto administrativo sino sólo el aspecto impugnado o una cuestión meramente formal. Ello determinaría que aun declarándose la anulación del acto, al no decretarse la anulación de la totalidad de los elementos del acto opera la virtualidad interruptiva de la interposición del recurso por parte del obligado tributario.

En puridad, con ese inciso se habría señalado que para eliminar dicha virtualidad sería necesario la anulación del acto en su totalidad, -que mutatis mutandis sería similar a la jurisprudencia del Tribunal Supremo (S 28-12-1989) que hemos citado en la introducción- y que, en última instancia, significa, que más que quedar sin efecto la interrupción es que se declara la inexistencia de la acción sustantiva que se esgrimía en el proceso. Este extremo no es fácil determinar en supuestos de impugnación por cuestiones formales como puede ser la falta de com-

petencia del órgano que dicta el acto -como también lo es en materia civil o mercantil cuando el cuestionamiento se centra en la falta o vicio de legitimación-.

Siendo ello así, sería lógico que fuera suficiente la concurrencia de un mero vicio de anulabilidad que determine la improcedencia de la totalidad de la liquidación, esto es, sin requerir vicio de nulidad, porque en el fondo la cuestión que subyace sería la inexistencia de la acción sustantiva que esgrimía la Administración en el procedimiento.

Con ello se quiere decir que si la impugnación es sobre la totalidad del acto y la estimación es íntegra sobre el fondo del asunto, poca importancia puede tener la virtualidad interruptiva de la reclamación, toda vez que el pronunciamiento determinará la absoluta improcedencia de dictar liquidación alguna, ni la dictada ni ninguna otra, cualquiera que sea el prisma bajo el que se examine.

Tampoco resultaría descabellado considerar que con dicha expresión se pretende hacer referencia o mención a la nulidad radical o de pleno derecho a diferencia de la mera anulación relativa o anulabilidad, aunque una interpretación literal no favorece dicha postura. Siguiendo esta interpretación, la Norma Foral de Bizkaia se aproximaría a la doctrina jurisprudencial imperante, que diferencia entre actos declarados nulos de pleno derecho -carentes de virtualidad interruptiva- de los actos que adolezcan de vicios de mera anulabilidad -con fuerza interruptiva- y así se vincularía la virtualidad interruptiva del recurso o reclamación interpuesto a la fuerza interruptiva del acto contra el cual se interpone el recurso. Por ello, se concluiría que exclusivamente no implican interrupción de la prescripción los recursos o reclamaciones que se hubieran interpuesto contra actos administrativos que ulteriormente se declaren nulos de pleno derecho.

Trasladar esa misma línea interpretativa de anular la virtualidad interruptiva del recurso o reclamación interpuesta, a la gravedad del vicio del acto administrativo que se combate por medio de dicho recurso, puede ser más difícil llevar a cabo en Gipuzkoa y Álava dada la inexistencia de dicha expresión diferenciadora “anulación total” en sus respectivas Normas Forales.

No obstante, siguiendo esta línea interpretativa y haciendo una interpretación literal, esto es, considerando que el nuevo precepto anuda a la virtualidad interruptiva del recurso o reclamación a la virtualidad interruptiva del acto que se combate, y atendiendo a la diferencia de dicción con el precepto equivalente en Bizkaia podría, incluso interpretarse, que las Normas Forales de Gipuzkoa y Álava han dado un paso más, al considerar que cualquier anulación de la actividad administrativa, determina que, tanto el recurso como dicha actuación administrativa carecen de virtualidad interruptiva de la prescripción. Esa interpretación que en teoría se podría plantear y pretender no puede aceptarse por diferentes motivos:

En primer lugar, porque ello determinaría que cualquier error que cometiese la Administración Tributaria en cualquier procedimiento podría conllevar en la práctica la extinción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Cometer un error aunque fuera exclusivamente en un aspecto concreto en relación con la regularización global que fuera denunciado por el obligado tributario mediante la interposición jurisdiccional, podría conllevar, mediando anulación del acto en ese concreto aspecto la prescripción del derecho a determinar la totalidad de la deuda. Con ello poco interés tendría el obligado tributario a mostrar conformidad parcial a la regularización planteada.

Aplicando dicho argumento, a la controvertida

cuestión de la comprobación de valores, quedaría probablemente vacua la doctrina dictada por el Tribunal Supremo en su STS 18-1-2001, relativa a la posibilidad de practicar una segunda valoración cuando la primera ha sido anulada, bien por falta de motivación, bien por titulación inadecuada del perito, bien por falta de examen visual directo del bien objeto de valoración porque si atendemos a los plazos en que se desarrollan las actuaciones administrativas y jurisdiccionales en todos esos supuestos se tratarán de actuaciones que han prescrito.

Además, daría lugar a la existencia de divergencias en la ejecución de resolución o sentencia cuando ordenase llevar a cabo la retroacción de actuaciones, por cuestionamiento de la posibilidad de llevar a cabo dicho mandato a puro y debido efecto, contradiciendo la invocada prescripción.

Del mismo modo, ello pugnaría con la doctrina legal declarada por el Alto Tribunal en su reciente sentencia citada de 19 de abril de 2006, en relación con la virtualidad interruptiva de las actuaciones administrativas declaradas disconformes a derecho por existencia de vicio de mera anulabilidad.

Asimismo, provocaría probablemente un aumento de litigiosidad puesto que cualquier órgano de la Administración que en el marco de un procedimiento de revisión detectara la existencia de un error o defecto formal, en un concreto extremo del acto y de su posible estimación, debería considerar que ello determinaría indirectamente la extinción del derecho de crédito por prescripción.

Así la estimación de un recurso interpuesto contra la providencia de apremio de una liquidación notificada incorrectamente en periodo voluntario implicaría, de facto, asumir que dicha deuda va a devenir extinguida por el juego de la prescripción.

Orillada dicha interpretación porque, por una parte, confrontaría principios básicos del derecho tributario y administrativo como la justicia tributaria y la economía procedimental y, por otra, conduciría al absurdo, deviene obligado determinar cual es el ámbito de aplicación de dicho precepto.

En primer lugar, la falta de virtualidad interruptiva se circunscribe a la mera interposición de recursos o reclamaciones, sin hacer mención a la eficacia interruptiva de los actos anulados. Normalmente dicha interposición viene precedida de modo inmediato de una actuación administrativa, si bien podría tener su excepción en los supuestos de interposición de recurso transcurrido un largo periodo de tiempo desde la desestimación presunta por silencio administrativo.

En segundo lugar, no se ha privado de fuerza interruptiva a toda interposición de recursos o reclamaciones como proclamaba la doctrina científica en el sentido de que la actuación posible del obligado tributario -la interposición de recurso- puede devenirle contraria a sus propios intereses, sino única y exclusivamente cuando el recurso o reclamación sea estimado en su integridad.

Llegado a este punto, se impone determinar cual es el modo del cómputo del "tempus prescriptionis", esto es, el "dies a quo" y el "dies ad quem". El precepto señala que carece de eficacia interruptiva la interposición del recurso o reclamación que es estimada pero no determina nada sobre la virtualidad interruptiva del acto que se combate, (la tendrá conforme a la doctrina legal declarada por el Tribunal Supremo si el acto no es declarado nulo de pleno derecho sino anulable) ni sobre las actuaciones administrativas previas, sobre la interposición de recursos previos que han sido desestimados, -o estimados parcialmente- por las diferentes instancias hasta que la instancia final ha

estimado la reclamación en su integridad.

Tampoco señala nada respecto de las actuaciones posteriores que se llevan a cabo en el marco de dicho recurso. Es claro que el artículo 67 establece como novedad que dichas actuaciones tienen eficacia interruptiva, pero debe admitirse que deviniendo necesarias como consecuencia misma de la interposición del recurso o reclamación -que carece de eficacia interruptiva- pudiera entenderse que no lo tienen porque ello supondría un fraude a la ley y un vaciamiento de contenido de dicho precepto.

En función de cada una de las posturas adoptadas, se señalaría que, a efectos de la determinación de los días inicial y final del cómputo, éste se llevaría a cabo contando desde la última actuación administrativa que tiene validez interruptiva (dies a quo) hasta una de las siguientes actuaciones (dies ad quem), en función de que se otorgue validez interruptiva o no a las actuaciones posteriores llevadas a cabo en el procedimiento de revisión:

- la siguiente actuación llevada a cabo en el procedimiento de revisión que se tramita con ocasión del recurso o reclamación que devendrá estimado,
- la siguiente actuación administrativa dirigida a la determinación o exacción de la deuda tributaria llevada a cabo como consecuencia de la ejecución de la resolución o sentencia que resuelve el recurso o reclamación interpuesto. (Sería el supuesto de estimación total del recurso pero interpuesto contra un concreto aspecto de la liquidación girada).

Entiendo que la primera interpretación es la correcta porque de otro modo se dilatarían deliberadamente los procesos judiciales por parte del obligado tributario al objeto de lograr que por el trans-

curso de tiempo en sede judicial pudiera tener lugar “per se” la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, con independencia, eso sí, de si los fundamentos invocados aludieran al fondo del asunto o al procedimiento, y de si la divergencia es sobre un concreto extremo de la liquidación o sobre la totalidad.

En definitiva, la estimación total de recurso contencioso-administrativo interpuesto contra un aspecto parcial o concreto de la liquidación podría determinar en la práctica –teniendo en cuenta los plazos de resolución de los recursos y con sentencia estimatoria en su integridad– la extinción del derecho de la Administración Tributaria de determinar la deuda tributaria o de exaccionar la misma.

La deliberada prolongación de actuación procesal del obligado tributario o la carga de trabajo de los tribunales no puede conllevar que se extinga un derecho de la Administración, que poco o nada puede llevar a cabo en el marco del proceso judicial, máxime cuando como hemos dicho la resolución final establezca la mera anulación del acto, por lo que debe concluirse afirmando que tanto en Bizkaia como en Gipuzkoa las actuaciones posteriores llevadas a cabo en el procedimiento de revisión que ulteriormente declara la disconformidad a derecho del acto recurrido tienen fuerza interruptiva.

En cualquier caso, queda la duda de si esa nueva redacción ha influido en el cambio de criterio sostenido por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que en su STSJ 7 de abril de 2006 (JT 2006\270) relativo a un expediente procedente de la Administración Tributaria de Bizkaia – téngase en cuenta que en dicho territorio se ha circunscrito la ineficacia interruptiva a las actuaciones que han sido objeto de la denominada anulación total– niega validez interruptiva a las actuaciones meramente anulables. Así manifiesta:

*“En nuestro caso no es necesario trasladar este debate vinculado a la eficacia interruptiva de la prescripción de los actos simplemente anulables en relación con esos pronunciamientos del Tribunal Supremo que hemos referido, pudiendo hacer cita aquí, a efectos complementarios e ilustrativos del debate, de la STS de 29 de septiembre de 2004 (RJ 2005, 849), de la Sección 4ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que en respuesta a recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 273/2003, en el ámbito de la recaudación de los recursos de la Seguridad Social, vino a rechazar como no correcta la conclusión de la sentencia recurrida que entendió que la estimación por el TEAR de la reclamación económico-administrativa constituía una mera anulación del acto carente de efectos interruptivos de la prescripción, porque no se calificaba la anulación como de nulidad; dicha sentencia, con remisión a la de 3 de julio de 2000 (RJ 2000, 6858), viene a ratificar que el efecto interruptivo de la prescripción derivada de la actuación administrativa está supeditada a la validez de ésta conforme al principio general de que sólo la que es válida en derecho puede anular los efectos que el ordenamiento prevé para tal actuación, esto es, que los efectos normales establecidos en la Ley, en este caso en relación con la interrupción de la prescripción, sólo serían predicables de la actuación que es jurídicamente válida. Tras ello, se llegó a estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina, y examinando el debate estimó el recurso Contencioso-Administrativo y declaró la nulidad de la actuación recurrida al apreciar la prescripción”*

La polémica promete continuar siendo interesante si bien con unos nuevos artículos en juego y con un cierto desplazamiento del punto de gravedad. En este concreto aspecto es el legislador, sin que

sea incitado de ningún modo por la jurisprudencia el que está provocando que no se zanje definitivamente la cuestión de la interrupción de la prescripción, donde está perdiendo peso el hecho de que el deudor tenga conocimiento formal

de la pretensión del acreedor sino que se están introduciendo nuevas variables de requisitos de validez y eficacia de la actuación del acreedor, cuyo incumplimiento puede determinar la extinción de su derecho.

# ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES DIFERENCIAS EXISTENTES ENTRE LOS REGÍMENES SANCIONADORES TRIBUTARIOS VIGENTES EN LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DE GIPUZKOA, ÁLAVA Y BIZKAIA Y EL APLICABLE EN TERRITORIO COMÚN

IDOIA ZAPIRAIN TORRECILLA (\*)

En los últimos años han sido objeto de aprobación, tanto en el ámbito estatal como en el correspondiente a los Territorios Históricos del País Vasco, sendas disposiciones normativas reguladoras del régimen sancionador tributario, dictadas en desarrollo de las normas o leyes generales tributarias vigentes en cada uno de dichos territorios.

El presente estudio pretende analizar dichas disposiciones normativas con el objeto de poner de relieve las principales diferencias existentes entre ellas y, por ende, entre los regímenes sancionadores tributarios aplicables en la actualidad en los territorios vascos y en territorio común.

Con la referida finalidad van a ser objeto de examen, en concreto, los siguientes textos normativos:

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen sancionador tributario.

- Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.
- Decreto Foral 42/2006, de 26 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento del régimen de infracciones y sanciones tributarias del Territorio Histórico de Gipuzkoa.
- Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia
- Decreto Foral 100/2005, de 21 de junio, por el que se aprueba el Reglamento Sancionador Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia
- Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava.

Como base comparativa en la realización de dicho análisis se va a tomar siempre de texto de partida el vigente en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, refiriendo al mismo las diferencias existentes en las normas vigentes en otros territorios.

(\*) Técnico del Dpto para la Fiscalidad y las Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

## I. PRINCIPALES DIFERENCIAS EN LA DEFINICIÓN DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO SANCIONADOR TRIBUTARIO

Con arreglo a lo previsto en el artículo 183 de la NFGT de Gipuzkoa:

*“ La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa, con las especialidades establecidas en esta Norma Foral y en las reguladoras de cada tributo.*

*En particular, serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado 2 del Artículo 9 de esta Norma Foral.”*

Dichos principios “sancionadores” se repiten en las NFGT de Bizkaia y Álava así como en la Ley estatal, existiendo, sin embargo, diversas diferencias en dichas normativas en la definición o conceptualización de algunos de los mismos.

Así:

### I.1. PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD

#### a) Presunción de buena fe

Con arreglo a lo previsto en el artículo 183 de la NFGT de Gipuzkoa la potestad sancionadora se ejercerá con arreglo, entre otros principios, al principio de responsabilidad, presumiéndose según dispone su artículo 184, la actuación de los obligados tributarios realizada siempre de buena fe.

Dicha presunción de buena fe en la actuación de los obligados tributarios también está presente

en la NFGT de Bizkaia pero, sin embargo, no se recoge ni en la normativa estatal ni en la vigente en el Territorio Histórico de Álava.

Ello no obstante, puede considerarse que dicha diferencia es más formalista que de contenido. En efecto, según anteriormente se ha señalado, en todas las disposiciones normativas referidas se establece que la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa. Pues bien, uno de los principios sancionadores recogidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común, es el de presunción de inocencia, equivalente al de buena fe en el ámbito tributario. Dispone así el artículo 137.1 de dicha Ley que: “Los procedimientos sancionadores respetarán la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario.”

#### b) Exención de responsabilidad

La NFGT de Gipuzkoa prevé una serie de supuestos determinantes de la exoneración de la responsabilidad tributaria necesaria para que el sujeto que comete una determinada infracción pueda ser sancionado por ello.

Entre dichos supuestos se encuentra el relativo a que el obligado tributario haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Pues bien, únicamente la NFGT de Bizkaia, en su artículo 184.2.d). requiere para poder apreciar la existencia de dicha diligencia que el sujeto infractor haya presentado una declaración veraz y completa, practicando, en su caso, la correspondiente autoliquidación o declaración.

Por lo demás, tanto la NFGT de Gipuzkoa como

las de Álava y Bizkaia efectúan una enumeración exhaustiva de supuestos en los que cabe apreciar que el obligado tributario ha actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma y, en consecuencia, con la diligencia necesaria en el cumplimiento de las normas tributarias.

Dispone al respecto la NFGT de Gipuzkoa que:

*“Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma. En particular, se considerará que la actuación realizada se fundamenta en una interpretación razonable de la norma cuando el contribuyente haya actuado de conformidad con:*

*a) Las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Foral, o de los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo, o con la doctrina emanada de las sentencias del Tribunal Constitucional y con las del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en autos y sentencias, respecto de supuestos en los que los hechos y las circunstancias sean sustancialmente iguales.*

*b) Los criterios manifestados por la Administración tributaria en:*

- Instrucciones contenidas en los modelos y manuales de divulgación para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones;*
- en las divulgaciones y comunicaciones a las que se refiere el Artículo 81 de esta Norma Foral;*
- o en las contestaciones a consultas tributa-*

*rias escritas a que se refiere el Artículo 83 de esta Norma Foral, formuladas por otros obligados tributarios, respecto de supuestos en los que los hechos y las circunstancias sean sustancialmente iguales, siempre que dichos criterios no hayan sido modificados.”*

La LGT es, sin embargo, mucho más parca en la regulación de esta materia no llegando a concretar cuando se considera existente una “interpretación razonable de la norma”.

Establece la Ley 58/2003 en su artículo 179.2.d) que :

*“Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.”*

### c) Regularización voluntaria

Señala la NFGT de Gipuzkoa en su artículo 184.3 que:

*“Los obligados tributarios que voluntariamente re-*

*gularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta, sin requerimiento previo de la Administración tributaria, no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.”*

El concepto de requerimiento administrativo previo al que se alude en dicho precepto, determinante de la imposibilidad de apreciación de la existencia de una regularización voluntaria del obligado tributario, se recoge de forma más amplia en la normativa vigente en Bizkaia que en la aplicable en otros Territorios Históricos.

Así, con arreglo a lo previsto en el artículo 2 del Decreto Foral 42/2006, de Gipuzkoa, se entenderá por regularización voluntaria la efectuada antes de la notificación de un requerimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria o de la notificación del inicio de cualquier procedimiento de comprobación o investigación o de un procedimiento sancionador.

Frente a ello el Decreto Foral 100/2005, de Bizkaia, remite a estos efectos a lo previsto en el artículo 184.4 de la NFGT, conforme al cual se considerará requerimiento previo cualquier actuación administrativa conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

## I.2. PRINCIPIO DE NO CONCURRENCIA. COMPATIBILIDAD EN CASO DE COMISIÓN DE VARIAS INFRACCIONES

Tanto la normativa estatal como la vigente en los Territorios Históricos, dentro de la regulación del principio de no concurrencia, prevén la posibilidad

de aplicación de diversas sanciones en caso de comisión de infracciones diferenciadas.

Dispone así el artículo 185.3 de la NFGT de Gipuzkoa que: *“La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas”.*

Partiendo de ello, únicamente la Ley 58/2003, General Tributaria, recoge, a título ejemplificativo, determinados supuestos de compatibilidad. Señala el artículo 180.3 de la LGT que: *“Entre otros supuestos, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de esta Ley será compatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 194 y 195 de esta Ley. Asimismo, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 198 de esta Ley será compatible con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los artículos 199 y 203 de esta Ley”.*

La ausencia de mención de dichos supuestos en las normativas vigentes en los Territorios Históricos no parece, sin embargo, que quepa interpretarlas en el sentido de no compatibilidad. Antes al contrario habría que considerar, en principio, siempre aplicable la regla de compatibilidad salvo que expresamente la normativa reguladora establezca algún supuesto de incompatibilidad como el que, por ejemplo, se contiene en el artículo 20.2 del Decreto Foral 42/2006, en cuya virtud: *“No se incurrirá en responsabilidad por la infracción prevista en el artículo 206 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en relación con el incumplimiento de la obligación de conservar facturas, justificantes o documentos, cuando deba imponerse al mismo sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 195 a 201 en rela-*

ción con las operaciones afectadas por dicho incumplimiento”.

## II. DIFERENCIAS EN LA CLASIFICACIÓN-CALIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

### II.1. CLASES DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Es en este ámbito donde se recoge la que podríamos considerar como principal diferencia existente entre los regímenes sancionadores tributarios estatal y vigente en los tres Territorios Históricos.

En la LGT de 1963 (desde la reforma operada en la misma por la Ley 10/1985, de 26 de abril) existían infracciones simples y graves, en función de la existencia de un perjuicio económico, real o potencial para la Hacienda Pública o, simplemente, de la falta de cumplimiento de algún tipo de obligación formal o no pecuniaria por parte del obligado tributario.

La Ley 58/2003, General Tributaria, modifica dicha clasificación de infracciones tributarias, adoptando la vigente en el régimen sancionador administrativo común, previsto en la Ley 30/1992, diferenciando entre infracciones leves, graves y muy graves. La calificación de una infracción como leve, grave o muy grave va a depender, fundamentalmente, de la conducta del sujeto infractor, si bien se toman también en consideración, al efecto, otros elementos como la base de la sanción, determinante de un mayor o menor perjuicio económico para la Hacienda Pública. Así, una misma infracción como, por ejemplo, la de dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, la LGT en su artículo 196 la califica como leve, grave o muy grave en función de cual sea la base de la sanción aplicable y de

la existencia o no de ocultación o de medios fraudulentos.

Frente a ello, en la normativa de los Territorios Históricos, al igual que en la LGT, ha desaparecido la anterior clasificación existente en la normativa hoy derogada que diferenciaba entre infracciones tributarias simples y graves, pero dicha clasificación no se ha sustituido por la vigente en territorio estatal diferenciadora entre infracciones leves, graves y muy graves, según los criterios antes indicados.

En efecto, la NFGT de Gipuzkoa, en sus artículos 195 a 211, (así como los equivalentes en los otros dos Territorios Históricos) efectúa una tipificación de las diversas infracciones que pueden cometerse por los obligados tributarios, sin efectuar ninguna calificación de las mismas como leve, grave o muy grave, considerando los elementos de ocultación o de utilización de medios fraudulentos que la LGT tiene en cuenta a efectos de dicha calificación como criterios de graduación de la sanción aplicable.

### II.2. CALIFICACIÓN UNITARIA DE LA INFRACCIÓN

Dispone el artículo 3 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, que:

*“Cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave, de acuerdo con lo dispuesto en este capítulo y conforme al resultado de analizar globalmente la conducta realizada en relación con la infracción, salvo en el supuesto previsto en el artículo 191.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; en tal caso, la infracción será siempre leve, cualesquiera que sean las*

*circunstancias que concurran en la conducta del sujeto infractor.”*

En consecuencia, con arreglo a lo previsto en dicho Real Decreto, si un obligado tributario comete la infracción prevista, por ejemplo, en el artículo 191 de la LGT, dejando de ingresar en las arcas públicas una deuda tributaria de 10.000 euros, existiendo ocultación en relación únicamente con un 50% de dicha deuda, la infracción cometida se va a considerar grave en su totalidad y no sólo en aquella parte afectada por dicha circunstancia.

No se recoge, sin embargo, dicho criterio de calificación unitaria en la normativa tributaria vigente en los Territorios Históricos, de suerte que, cada criterio de graduación de la sanción aplicable únicamente se va a tener en cuenta en relación con aquella parte de infracción en la que pueda apreciarse su existencia.

Dispone al respecto el artículo 7.1 del Decreto Foral 42/2006, de Gipuzkoa que: “La aplicación de los criterios de graduación previstos en el artículo 191 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, se realizará sobre la parte de la cuota tributaria o, en su caso, de la parte de la multa a que se refiere el artículo 189.2 de la citada Norma Foral, en que cada uno de ellos incida.”

### III. DIFERENCIAS EN LAS SANCIONES APLICABLES

#### III.1. SANCIONES PECUNIARIAS

##### a) Clases de sanciones

Como principales diferencias en la determinación de las sanciones aplicables a cada una de las

infracciones tipificadas en cada uno de los textos normativos objeto de análisis, cabe resaltar las siguientes:

- Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (artículo 195 NFGT de Gipuzkoa), por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (artículo 196 NFGT de Gipuzkoa) o por obtener indebidamente devoluciones:

Gipuzkoa, Álava y Estado: multa pecuniaria proporcional del 50 al 150% de la cuantía no ingresada o devuelta indebidamente.

Bizkaia: multa pecuniaria proporcional del 50 al 200% de la cuantía no ingresada o devuelta indebidamente.

- Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (artículo 199 NFGT de Gipuzkoa):

Gipuzkoa y Álava: multa pecuniaria proporcional del 10% de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas si se trata de partidas a compensar o a deducir en la base imponible o del 30% si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

Bizkaia y Estado: multa pecuniaria proporcional del 15% de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas si se trata de partidas a compensar o a deducir en la base imponible o del 50% si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

- Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico – Declaraciones informativas (artículo 202.1.c) NFGT de Gipuzkoa):

Gipuzkoa, Álava y Estado: multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

Bizkaia: multa pecuniaria fija de 150 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad, con un mínimo de 400 euros y un máximo de 20.000 euros.

- Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar autoliquidaciones o declaraciones en el modelo aprobado al efecto, en soporte directamente legible por ordenador o de forma telemática (artículo 204.1 NFGT de Gipuzkoa)

Gipuzkoa, Álava y Bizkaia: multa pecuniaria fija de 100 euros.

Estado: no se tipifica específicamente esta infracción tributaria.

- Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar autoliquidaciones o declaraciones en soporte directamente legible por ordenador o de forma telemática (artículo 204.2 NFGT de Gipuzkoa)

Gipuzkoa, Álava y Bizkaia: multa pecuniaria fija de 300 euros.

Estado: no se tipifica específicamente esta infracción tributaria.

- Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (artículo 208 de la NFGT de Gipuzkoa):

Gipuzkoa, Álava y Bizkaia: cuando se refiera al incumplimiento o cumplimiento inexacto de las diligencias de embargo efectuadas por los órganos de recaudación por parte de las personas o entidades depositarias de fondos, valores u otros bienes de deudores a la Administración: multa pecuniaria proporcional del 25% del importe de los fondos, valores o bienes que debieron de ser embargados con un mínimo de 1.000 euros.

Estado: no se tipifica específicamente esta infracción tributaria.

- Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta (artículo 210 NFGT de Gipuzkoa):

Gipuzkoa, Álava y Bizkaia: multa pecuniaria proporcional del 35% - 70% de la diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada (según que el obligado tributario tenga o no obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta) con un incremento del 10% en caso de que se hayan proporcionado por el sujeto pasivo datos falsos.

Estado: multa pecuniaria proporcional del 35% - 150% de la diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada (según que el obligado tributario tenga o no obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta).

- Infracción tributaria por incumplir otras obligaciones establecidas en la normativa reguladora de cada tributo (artículo 211.2 NFGT de Gipuzkoa):

Gipuzkoa, Álava y Bizkaia: multa pecuniaria fija de 150 euros.

Estado: no se tipifica específicamente esta infracción tributaria.

#### b) Criterios de graduación aplicables

Son también diversas las diferencias existentes entre los textos normativos vigentes en cada territorio a la hora de regular los criterios de graduación aplicables, en su caso, a las sanciones previstas en relación a las infracciones tributarias cometidas.

Así, de forma esquemática, podrían resaltarse las siguientes diferencias:

	Gipuzkoa	Álava	Bizkaia	Estado
Comisión repetida	Δ 10%-30%	Δ 10%-30%	Δ 10%-30%	Δ 5%-25%
Ocultación de datos	Δ 15%-50% <sup>(1)</sup>	Δ 15%-50% <sup>(1)</sup>	Δ 15%-50%	Criterio de calificación <sup>(1)</sup>
Medios fraudulentos o persona interpuesta	Δ 25%-100 <sup>(2)</sup>	Δ 25%-100 <sup>(2)</sup>	Δ 25%-100 <sup>(2)</sup>	Criterio de calificación. <sup>(2)</sup>
Especial colaboración	∇ 10% -30%	∇ 10% -30%		
Perjuicio económico				>10% Δ 10%-25%
Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o de documentación.				Incidencia >20% importe total.
Acuerdo o conformidad del interesado.				Actas con acuerdo / de conformidad

<sup>1)</sup> Si la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción es superior al 10%.

<sup>2)</sup> Con arreglo a la normativa vigente en Gipuzkoa, en Álava y en el Estado, en caso de utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, su incidencia debe ser superior al 10% de la base de la sanción para poder aplicar este criterio de graduación de la sanción o de calificación de la infracción, en su caso. Dicho porcentaje se eleva al 15% en la normativa de Bizkaia.

Por su parte, la aplicación como criterio de graduación o de calificación del correspondiente a la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros requiere:

- Con arreglo a la normativa vigente en Gipuzkoa, que la cuantía, en más o en menos, de los ingresos, gastos, activos o pasivos omitidos, inexactos o registrados en cuentas con significado distinto del que les corresponda, debe representar al menos el 15 por 100 del total respectivo de ingresos o gastos contabilizados o registrados en el periodo impositivo o, en su caso, el 5 por 100 del total del activo o pasivo que figure en el balance final del ejercicio en el que se cometa la infracción.
- Con arreglo a la normativa de Bizkaia, la apreciación de esta circunstancia requiere que que la cuantía, en más o en menos, de los cargos o abonos omitidos, inexactos o registrados en cuentas con significado distinto del que les corresponda, debe representar al menos el 15 por 100 del total de cargos o abonos efectuados en el período impositivo.
- Con arreglo a la normativa estatal, que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50% del importe de la base de la sanción.

---

#### Comisión repetida:

La LGT prevé un menor incremento de la sanción aplicable que la contemplada en la normativa de los Territorios Históricos.

Frente a ello, en Bizkaia el incremento se determinará en función de la disminución de la deuda tributaria que se derive de los datos ocultados, no estableciéndose al respecto un mínimo de disminución.

#### Ocultación de datos:

En la normativa vigente en los Territorios Históricos es un criterio de graduación de la sanción aplicable. Sin embargo, en la normativa estatal es una circunstancia determinante de la calificación de la infracción como leve, grave o muy grave.

Apuntar que las normativas forales, a diferencia de la Ley 58/2003, entienden existente la ocultación de datos aún en el supuesto de que los datos omitidos pudieran ser conocidos por la Administración tributaria por declaraciones del propio sujeto infractor. Establece así el DF 2/2006, de Gipuzkoa que:

En Gipuzkoa y en Álava el incremento de la sanción va a depender de la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción, procediendo, únicamente, cuando dicha incidencia sea superior al 10%.

*“Se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro*

*dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación, en relación con la base de la sanción, sea superior al 10 por 100.*

*No obsta a lo anterior el que los datos omitidos figuren o no contabilizados o incluidos en los libros o registros, ni que la Administración tributaria pudiera conocer dichos datos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por declaraciones del sujeto infractor relativas a conceptos tributarios distintos de aquél al que se refiere la sanción.*

#### Utilización de medios fraudulentos o de persona interpuesta:

Al igual que la ocultación de datos, en la normativa vigente en los Territorios Históricos es un criterio de graduación de la sanción aplicable mientras que en la normativa estatal es una circunstancia determinante de la calificación de la infracción como leve, grave o muy grave.

#### Especial colaboración del interesado durante las actuaciones inspectoras mediante la aportación espontánea de datos de difícil obtención para la Administración Tributaria que comporten un incremento de la deuda tributaria:

Únicamente se configura como criterio de graduación de la sanción en Gipuzkoa y en Álava.

#### Perjuicio económico para la Hacienda Pública

La Ley 58/2003 acoge este criterio de graduación que, sin embargo, no se contempla en las nor-

mativas forales, aplicable únicamente cuando el porcentaje resultante de la relación existente entre la base de la sanción y la cuantía total que hubiera debido ingresarse o el importe de la devolución inicialmente obtenida sea superior al 10%.

#### Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación

Igualmente, la aplicación de este criterio de graduación únicamente se prevé en la Ley 58/2003 cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación o cuando la Administración no pueda llegar a conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación.

#### Acuerdo o conformidad del interesado

A diferencia de la Ley 58/2003, las normativas forales no configuran el acuerdo o conformidad del interesado como un criterio de graduación de la sanción, sin perjuicio de aplicar la correspondiente reducción si la misma tiene lugar, en los términos que más adelante se analizan.

#### c) Reducción de las sanciones

En el siguiente cuadro pueden apreciarse las principales diferencias existentes entre las diversas normativas objeto de análisis en lo que afecta a las diferentes reducciones que cabrá aplicar en su caso al importe de las sanciones tributarias inicialmente impuestas por la Administración, reducciones que pueden encuadrarse en dos grandes grupos: por conformidad del interesado y por pronto pago.

Así:

Gipuzkoa	40%: por conformidad. – Conformidad con la propuesta de regularización (inspección: acta de conformidad) y sanción.		Infracciones con perjuicio eco: arts. 195-201 NFGT
	– En los procedimientos de gestión tributaria: posibilidad de efectuar alegaciones.		Cualquier infracción
Álava	Infracciones con perjuicio eco: arts. 196-202NFGT		Infracciones sin perjuicio eco: arts. 203-213NFGT
	70%: por conformidad con compromiso de pago – Actas de conformidad con compromiso de pago.	50%: por conformidad – Actas de conformidad. – Conformidad con regularización y sanción y pago en p. voluntario de deuda y sanción.	30%: por pago en voluntaria – Sanciones arts. 203-213. – Ingreso sanción y deuda en p. voluntario.
Bizkaia	Infracciones con perjuicio eco: arts.191-187LGT		Cualquier infracción
	50%: – Acta con acuerdo.	30%: – Conformidad con la regularización: acta de conformidad o conformidad antes de la liquidación.	25%: – Ingreso sanción en periodo voluntario. – No recurso o reclamación ni contra la liquidación ni contra la sanción.
Estado			

### III.2.SANCIONES NO PECUNIARIAS

Las diferencias antes analizadas en relación con la calificación de las infracciones tributarias transciende en los diferentes textos normativos al ámbito de las sanciones no pecuniarias aplicables.

Así:

- Con arreglo a lo previsto en el artículo 190 de la NFGT de Gipuzkoa (y los correspondientes de Bizkaia y Álava) podrán imponerse, con carácter accesorio, sanciones no pecuniarias por la comisión de infracciones tributarias cuando la multa pecuniaria impuesta sea de importe igual o superior a 30.000 euros y se hubiera utilizado como criterio de graduación de la sanción el de comisión re-

petida además del de ocultación de datos o utilización de medios fraudulentos o de persona interpuesta.

- Frente a ello, según se prevé en la LGT, la imposición de sanciones no pecuniarias requiere la calificación de una infracción como grave o muy grave y la utilización como criterio de graduación del de comisión repetida.

### III.3.EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DERIVADA DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

#### a) Prescripción:

- La Norma Foral 2/2005, de Gipuzkoa, en

su artículo 193.3.b) (y en los mismos términos los correspondientes artículos de la normativa de Bizkaia y de Álava) prevén como causa de interrupción del plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias el hecho de plantearse un conflicto ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico, causa de interrupción que, sin embargo, no se establece en la Ley 58/2003.

- La Norma Foral 2/2005, de Gipuzkoa, igualmente en su artículo 193.3.b) establece que: “No se considerará interrumpido el plazo de prescripción en los supuestos en que la interrupción se hubiera producido por la presentación de recursos o reclamaciones de cualquier clase, cuando los citados recursos o reclamaciones presentados por el obligado tributario hubieran sido estimados en su integridad con anulación del acto administrativo frente al que los mismos se hubieran interpuesto.” En los mismos términos se pronuncia la NFGT de Álava en idéntico precepto y la NFGT de Bizkaia en su artículo 194.4.b), aunque con la matización de que dicha anulación debe ser total. Sin embargo la Ley 58/2003 no recoge dicha previsión.

#### b) Caducidad:

Únicamente la NFGT de Bizkaia en su artículo 194.5 establece un plazo de caducidad del ejercicio de la potestad administrativa para imponer sanciones tributarias, simultaneable con el de la prescripción.

Señala, en efecto, dicha NFGT en los apartados 5 y 6 de su artículo 194 que:

*“5. El plazo de caducidad del ejercicio de la*

*potestad administrativa para imponer sanciones tributarias será de seis años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.*

*6. El cómputo del plazo de caducidad del ejercicio de la potestad administrativa para imponer sanciones tributarias se suspenderá en los siguientes supuestos:*

- a) Por la interposición de una reclamación económico-administrativa o de un recurso contencioso-administrativo.*
- b) Por el planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico.*
- c) Por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.”*

## IV. DIFERENCIAS EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

### IV.1. CADUCIDAD DE INICIO

Las NFGT vigentes en cada uno de los tres Territorios Históricos establecen la imposibilidad de iniciar el procedimiento sancionador tributario una vez transcurrido el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

Dispone así el artículo 214.2 de la NFGT de Gipuzkoa que: *“2. Los procedimientos sancionado-*

*res que se incoen como consecuencia de un procedimiento de gestión o de inspección, no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.”*

Por su parte, en relación con la imposición de sanciones no pecuniarias, el artículo 6.3 del DF 42/2006, dispone que: “3. El plazo de seis meses a que se refiere el apartado 2 del artículo 214 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa comenzará a computarse, en estos supuestos, a partir de la fecha en que se notifique el acto administrativo de imposición de la sanción pecuniaria que corresponda.”

Apuntar que la Instrucción 12/2005, de 21 de diciembre, de la Dirección General de Hacienda de Bizkaia, por la que se establecen criterios para la tramitación de procedimientos para la imposición de sanciones por parte de los órganos con funciones de inspección tributaria iniciados con posterioridad a la entrada en vigor del a Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, en su apartado primero considera aplicable dicho plazo de caducidad de inicio únicamente en relación con sanciones asociadas a una liquidación.

Dispone así dicha Instrucción que: “Los procedimientos sancionadores que se tramiten por infracciones no asociadas a una liquidación se podrán iniciar en cualquier momento, dentro de los plazos de prescripción y caducidad del ejercicio de la potestad administrativa para imponer sanciones tributarias.”

Dicho plazo de seis meses se reduce, sin embar-

go, a tres meses en el artículo 209.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, plazo que, además, se considera aplicable en: “...los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección...”

Por lo demás, el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, regula en su artículo 31 las especialidades aplicables en la tramitación de procedimientos sancionadores para la imposición de sanciones no pecuniarias, sin establecer, a diferencia de lo previsto en las normativas forales, ninguna regla especial de cómputo del plazo de tres meses de caducidad en estos supuestos.

## IV.2.PROCEDIMIENTO SANCIONADOR SEPARADO

Tanto las NFGT de Gipuzkoa, Álava y Bizkaia como la Ley 58/2003 establecen que, con carácter general, el procedimiento sancionador en materia tributaria se aplicará de forma separada al de aplicación de los tributos.

Divergen, sin embargo, dichos textos normativos a la hora de establecer una serie de excepciones a dicha tramitación separada.

Así:

- Las NFGT de Gipuzkoa y Álava establecen la posibilidad de que las cuestiones relativas a las infracciones tributarias se analicen en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos en los supuestos de actas de conformidad y en aquellos casos en los que el obligado tributario renuncie expresamente a la tramitación separada.

- La NFGT de Bizkaia, así como el Decreto Foral 100/2005, que la desarrolla, disponen que no se tramitará el procedimiento sancionador de forma separada en los supuestos de actas de conformidad con compromiso de pago, pudiendo, igualmente, llevarse a cabo una tramitación simultánea del procedimiento sancionador y del de aplicación de los tributos de que se trate cuando el obligado tributario no muestre su oposición expresa.

Por último, la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone la tramitación conjunta de ambos procedimientos, sancionador y de aplicación de los tributos, en los supuestos de actas con acuerdo y de renuncia expresa del obligado tributario. Señalar que, además, el Real Decreto 2063/2004, en sus artículos 26 a 28, regula dicha tramitación conjunta abordando cuestiones tales como el plazo en el que debe efectuarse la renuncia del obligado tributario, las reglas de tramitación y resolución aplicables, etc.

Sin embargo, dicha regulación no se contiene en la normativa foral reguladora de los regímenes sancionadores tributarios.

Dispone así el artículo 29 del Decreto Foral 42/2006 que: "...el procedimiento para la imposición de sanciones tributarias de forma conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos se regirá según las normas que al respecto se establezcan en el Reglamento de gestión tributaria o en el de inspección, según se traten de actuaciones

*dentro de los procedimientos de gestión o de inspección tributaria, respectivamente".*

## V. RECURSOS CONTRA SANCIONES

La Norma Foral 2/2005, General Tributaria, de Gipuzkoa, en la letra c) de su artículo 218.2, establece que una de las consecuencias asociadas a la interposición en tiempo y forma de un recurso o de una reclamación económico-administrativa contra una sanción es la pérdida de la reducción por conformidad del obligado tributario, conforme se prevé en su artículo 192. En los mismos términos se pronuncian las NFGT de Bizkaia y de Álava.

Frente a ello, la Ley 58/2003, General Tributaria, en su artículo 212.2 prevé, con carácter general, y salvo en el supuesto de actas con acuerdo, la posibilidad de recurrir la sanción impuesta sin perder la reducción por conformidad siempre que no se impugne la regularización efectuada.

Dispone dicho precepto que:

*"Se podrá recurrir la sanción sin perder la reducción por conformidad prevista en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 188 de esta ley siempre que no se impugne la regularización.*

*Las sanciones que deriven de actas con acuerdo no podrán ser impugnadas en vía administrativa. La impugnación de dicha sanción en vía contencioso-administrativa supondrá la exigencia del importe de la reducción practicada."*

# LA DEDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE VIVIENDA HABITUAL EN EL PAÍS VASCO

JAVIER ARMENTIA BASTERRA (\*)

## I. INTRODUCCIÓN

Las Juntas Generales de cada uno de los Territorios Históricos han aprobado una nueva Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En Álava se trata de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, en Bizkaia de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre y en Gipuzkoa de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre.

De forma concreta, y por lo que se refiere a la deducción por adquisición de vivienda habitual, Bizkaia y Álava la regulan en su artículo 89, mientras que Gipuzkoa lo hace en el artículo 90.

El presente trabajo tiene como objeto comentar la nueva regulación que, de la deducción por adquisición de la vivienda habitual, establecen las referidas Normas Forales. La articulación de esta deducción es prácticamente idéntica en los tres Territorios Históricos. Por este motivo el comentario que se efectúa sirve para Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, salvo que expresamente se señale alguna diferencia concreta.

## II. CONCEPTO DE VIVIENDA HABITUAL

No sufre modificación la regulación del concepto de vivienda habitual respecto a la regulación existente en la normativa anterior. Sí cambia de ubi-

cación, pues en la normativa anterior el concepto de vivienda habitual se contenía en la regulación de los rendimientos de capital inmobiliario. Al desaparecer, en la nueva Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los rendimientos de capital inmobiliario procedentes de la titularidad de bienes inmuebles urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, se ha considerado más adecuado trasladar el referido concepto a la regulación de la deducción por adquisición de la vivienda habitual.

Ahora bien, este traslado no implica que el concepto de vivienda habitual se refiera únicamente a la deducción por su adquisición, sino que, como específicamente señala el artículo 89 (90 en el caso de Gipuzkoa), el concepto extiende sus efectos a todo el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De esta forma el concepto de vivienda habitual se aplica cuando, por ejemplo, las Normas Forales determinan que se encuentran exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por personas mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o gran dependencia.

Señalado lo anterior, hay que indicar que el concepto de vivienda habitual sigue vinculándose a

(\*) Licenciado en Derecho.

la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de tres años.

Ahora bien, se entiende que la vivienda ha tenido el carácter de habitual, a pesar de no haber transcurrido el citado plazo de tres años, cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o se produzcan circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda. De esta forma, y en estos casos, las Normas Forales dan por buenas las consecuencias jurídicas que los diferentes preceptos han vinculado al concepto de vivienda habitual (por ejemplo, deducciones, no imputaciones de renta por el concepto de capital inmobiliario en la normativa anterior, transmisión de la misma, etc.).

El problema de esta disposición general se encuentra en determinar lo que debe entenderse por "circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda". A tal efecto, y sin ánimo de exclusividad, las Normas Forales citan algunas de estas circunstancias. Por lo tanto, el hecho de encontrarse en alguno de estos supuestos, determinará el cumplimiento de la referida condición. Ahora bien, el hecho de no encontrarse en alguna de las circunstancias expresamente enumeradas por las Normas Forales, no implica que deba entenderse, en todo caso, que no se cumple el requisito que se comenta.

Citan las Normas Forales, con el carácter de lista abierta ("tales como..."), como circunstancias que necesariamente exigen el cambio de vivienda, las siguientes:

- inadecuación de la vivienda al grado de discapacidad del contribuyente o de determinadas personas que específicamente se señalan (ascendiente, descendiente, cónyuge o pareja de hecho -constituidas conforme a lo dis-

puesto en la ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho-, que conviva con el contribuyente, o de alguna persona que genere el derecho a practicar deducción de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas),

- separación matrimonial,
- extinción de la pareja de hecho -constituidas conforme a lo dispuesto en la ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho-,
- traslado laboral y
- obtención de primer empleo o de otro empleo.

Finalmente las Normas Forales hacen referencia a "otras circunstancias análogas". La analogía en este caso no hay que buscarla respecto a los supuestos específicamente enumerados por la disposición general a que se ha hecho referencia, sino en circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda. Esto implica analizar cada caso de forma concreta, admitiendo aquellos supuestos en que el cambio de vivienda ha sido necesario. En modo alguno puede hacerse una interpretación totalmente restrictiva que no admita la aplicación de más circunstancias que las específicamente citadas en las Normas Forales.

Por otra parte, se mantiene el concepto de vivienda habitual vinculado a la finca registral única. De esta forma se señala que no forman parte de la vivienda habitual los elementos que no constituyan la vivienda propiamente dicha (por ejemplo: jardines, parques, piscinas, garajes), excepto en los supuestos en que dichos ele-

mentos formen con la vivienda una finca registral única.

Finalmente, se especifica que si los miembros de la unidad familiar tienen más de un bien urbano, sólo uno de ellos puede tener la consideración de vivienda habitual. Y esta consideración no depende de la elección que puedan efectuar libremente aquéllos, sino que tendrá el carácter de habitual la vivienda que constituya el principal centro de intereses vitales, relaciones personales, sociales y económicas de la unidad familiar.

### III. CONCEPTOS DEDUCIBLES.

La deducción que se comenta se titula, precisamente, deducción por adquisición de vivienda habitual. Comienza su artículo regulador señalando expresamente que “los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 18 por 100 de las cantidades invertidas en la adquisición de vivienda habitual...”.

Por lo tanto, queda claro que esta deducción se practica por el hecho de adquirir la vivienda habitual. Ahora bien, se asimilan a la adquisición, los siguientes conceptos:

- Las cantidades destinadas a la rehabilitación de la vivienda habitual. ¿Qué debe entenderse por rehabilitación?. Por tal se entiende la realización, por el propietario de la vivienda, de obras cuando haya sido dictada resolución calificando o declarando las mismas como actuación protegida de acuerdo con lo establecido en el Decreto del Gobierno Vasco sobre actuaciones protegidas de rehabilitación del patrimonio urbanizado y edificado, o en su caso, ser calificada como actuación protegible de conformidad con el Real Decreto 1.186/1998, de 12 de junio,

o normativas análogas que la sustituyan.

- Las cantidades que se depositen en cuentas-vivienda. Esto es, las cantidades depositadas en cuentas que cumplan determinados requisitos de formalización y disposición. Se precisa que las cantidades que hayan generado derecho a deducción se destinen, antes del transcurso de 6 años, a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual. Este plazo de 6 años se empieza a contar desde el momento en que se abra la cuenta.

Esta regulación general se basa en la necesidad de destinar cantidades de la cuenta en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual y en la necesidad de efectuar ese destino en el plazo de 6 años. Pues bien, las Normas Forales complementan lo anterior con la determinación de un supuesto en que se entiende que no se incumple el requisito de disposición y con un supuesto en que se entiende que no incumple el requisito de destino en el citado plazo de 6 años.

Así, se señala que se entiende que no se incumple el requisito de disposición cuando las cantidades depositadas y sobre las que se haya practicado deducción, se repongan con anterioridad al devengo del Impuesto.

Igualmente, se señala que no se entiende incumplido el requisito del destino del importe de la cuenta vivienda en el supuesto de fallecimiento del contribuyente antes de la finalización del citado plazo de 6 años.

- Los supuestos que se determinen en el reglamento de desarrollo de la Norma Foral.

#### IV. FUNCIONAMIENTO DE LA DEDUCCIÓN

Dentro de la regulación de la deducción por adquisición de la vivienda habitual se establecen dos regímenes: uno general y otro especial. Ha de tenerse en cuenta que las nuevas Normas Forales empiezan a surtir efecto desde el 1 de enero de 2007. Dado que con anterioridad existía otro esquema de deducción, las citadas normativas establecen un régimen transitorio que se analizará más adelante. En esta primera parte, se va a analizar el régimen aplicable desde el 1 de enero de 2007.

##### a) Régimen general

Dentro del régimen general se establece la posibilidad de aplicar, cada año, una deducción del 18% de las cantidades invertidas en la adquisición de la vivienda habitual. Este mismo porcentaje del 18% se aplica a los intereses satisfechos por la utilización de capitales ajenos en la adquisición de la misma.

En consecuencia:

**Deducción por inversión en vivienda habitual = 18% (adquisición + gastos de adquisición + intereses de capitales ajenos utilizados en la adquisición + gastos por la financiación ajena).**

Ahora bien, esta deducción tiene dos límites: uno de carácter anual o relacionado con cada período impositivo concreto y otro relacionado con el conjunto de períodos impositivos. Estos límites son los siguientes:

1. Límite anual de deducción: la deducción má-

xima anual que podrá aplicar el contribuyente es de 2.160 euros. Esto es, la deducción máxima anual que podrá practicar el obligado tributario por el conjunto de lo invertido, esto es, por las cantidades destinadas tanto a la adquisición como a la financiación, no podrá superar la cifra de 2.160 euros. Esto es, la base máxima de inversión más financiación será de 12.000 euros (12.000 euros x 18% = 2.160).

2. Límite aplicable al conjunto de períodos impositivos: junto al límite anual anterior se establece otro límite general aplicable, durante todos los períodos impositivos, a la suma de los dos conceptos deducibles (inversión y financiación).

En efecto, expresamente señalan las nuevas Normas Forales que la suma de los importes deducidos por el contribuyente tanto por inversión, como por financiación a lo largo de los sucesivos períodos impositivos, no podrá exceder de 36.000 euros.

En consecuencia, al contribuyente se le permite aplicar una deducción del 18% por los conceptos de inversión y financiación, pero la suma de las deducciones por estos conceptos no podrá superar en su conjunto, considerando todos los períodos impositivos, la cifra de 36.000 euros.

En el supuesto de que el contribuyente opte por aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual (artículo 51), esta cantidad de 36.000 euros debe ser minorada en el 18% de la ganancia patrimonial exenta.

Por lo tanto, la deducción a aplicar, por lo que se refiere al régimen general, es la siguiente:

18% (inversión + intereses) = deducción por adquisición de vivienda habitual.

Límite anual máximo de deducción = 2.160 euros. Las cantidades que excedan de este límite anual máximo de deducción no se trasladan a los años siguientes.

Límite máximo de deducción en todos los períodos impositivos = 36.000 euros – 18% de la ganancia patrimonial exenta por reinversión en vivienda habitual.

## b) Régimen especial

Al igual que sucedía en la normativa anterior, las nuevas Normas Forales establecen un régimen especial de deducción. Este régimen es aplicable a los contribuyentes que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

- Familia numerosa. La determinación de la titularidad de familia numerosa se hará en atención a la situación existente a la fecha de devengo del Impuesto.
- Menores de 35 años. En estos casos, y a diferencia de la normativa anterior, ya no se exige no rebasar determinado nivel de ingresos. La determinación de la edad del contribuyente se hará en atención a la situación existente a la fecha de devengo del Impuesto.
- En los casos en que por decisión judicial exista la obligación de satisfacer inversión o financiación de la vivienda familiar. Gipuzkoa no incluye este supuesto, por lo que para

estos casos se aplica el régimen general.

En estos supuestos, la deducción por adquisición de la vivienda habitual presenta las siguientes especialidades:

- el porcentaje deducible es, en lugar del 18%, del 23% y
- el límite anual máximo de deducción es, en lugar de 2.160 euros, de 2.760 euros, que también se corresponde con una base de deducción de 12.000 euros.

Ahora bien, en estos supuestos, tanto el porcentaje del 23%, como el límite máximo anual de deducción de 2.760 euros, no se aplica respecto a las cantidades depositadas en cuentas-vivienda.

Esto es, en los supuestos señalados anteriormente, la deducción presenta el siguiente esquema:

23% (inversión + intereses) = deducción por adquisición de vivienda habitual.

Límite anual máximo de deducción = 2.760 euros. Las cantidades que excedan de este límite anual máximo de deducción no se trasladan a los años siguientes.

Límite máximo de deducción en todos los períodos impositivos = 36.000 euros – 18% de la ganancia patrimonial exenta por reinversión en vivienda habitual.

## c) Extensión del crédito vivienda de 36.000 euros

Tal como se ha indicado anteriormente, las nuevas Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de

las Personas Físicas empiezan a surtir efectos desde el 1 de enero de 2007. Dichas Normas Forales otorgan a todos los contribuyentes el, llamémosle, crédito vivienda de 36.000 euros.

Por lo tanto, desde dicha fecha, todos disponen de la posibilidad de aplicar una deducción por inversión (incluida la financiación) de 36.000 euros, a lo largo de los sucesivos períodos impositivos, independientemente del momento en que hayan adquirido su vivienda habitual.

Por lo tanto, una persona que hubiera adquirido su vivienda habitual con anterioridad al 1 de enero de 2007 también dispondrá de 36.000 euros de deducción.

Ahora bien, también establecen las Normas Forales que de dicha cantidad de 36.000 euros, se descuentan:

- Las cantidades ya deducidas desde el 1 de enero de 1999 por adquisición de la vivienda habitual. Las cantidades que se descuentan del crédito de 36.000 euros son las cantidades deducidas, desde el 1 de enero de 1999, por el concepto de inversión, no por el de financiación.
- El resultado de aplicar el 15% al importe de la ganancia patrimonial exenta por reinversión, en los términos de la normativa anterior del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta minoración se produce aún en el supuesto de que se hubiera agotado el crédito vivienda existente en la normativa anterior. Ello puede implicar, por aplicación de esta regla, la minoración, e incluso eliminación, del incremento del nuevo crédito vivienda. Esto es, si una persona había agotado su crédito vivienda, de acuerdo con la normati-

va anterior, y la ganancia patrimonial exenta por reinversión hubiera permitido, hipotéticamente hablando, consumir más cantidad, debe procederse a un recálculo, ya que la minoración del 15% de la ganancia patrimonial exenta opera totalmente, pudiendo consumir la ampliación del crédito vivienda que realizan las nuevas Normas Forales.

**d) Deducción por adquisición de la vivienda habitual adquirida en común por varias personas con anterioridad a 1 de enero de 2007**

Las Normas Forales establecen que esta cantidad de 36.000 euros se individualiza, de tal forma que cada contribuyente dispondrá de dicha cifra de deducción por adquisición de la vivienda habitual. Ello implica la eliminación del límite conjunto por compra de la vivienda entre varias personas existente en la normativa anterior.

Esta individualización implica que cada contribuyente que haya adquirido en común una vivienda habitual con otra u otras personas, antes del 1 de enero de 2007, dispondrá, de forma individual, de un crédito de 36.000 euros para la compra de dicha vivienda y sucesivas, si dispone para ello de crédito vivienda. Por lo tanto donde antes existía límite conjunto para los compradores de la vivienda habitual, ahora existe un límite individual de 36.000 euros por cada comprador, y ello incluso en los supuestos de adquisición de la vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2007.

También en estos casos se debe tener en cuenta lo señalado en la letra anterior del presente trabajo, esto es, procede minorar el crédito de 36.000 euros en los importes deducidos por el concepto de inversión desde el 1 de enero de 1999, así como en el 15% de la ganancia patrimonial exenta por rein-

versión en vivienda habitual a que se refiere la normativa anterior.

**e) Exención por reinversión en vivienda habitual: transmisiones anteriores al 1 de enero de 2007**

La normativa anterior del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas permitía excluir de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido en la transmisión se reinvertiera en la adquisición de una nueva vivienda habitual. Esta reinversión se debía efectuar, por lo que ahora interesa, en un período no superior a dos años.

Pues bien, las nuevas Normas Forales establecen que cuando se adquiera una vivienda habitual con posterioridad al 1 de enero de 2007 que consolide la exención por reinversión de la normativa anterior, el límite de 36.000 euros se minorará en el 15% del importe de la ganancia patrimonial exenta.

**f) Tributación conjunta**

Dentro de las reglas de la tributación conjunta se vuelve a especificar que el límite de 36.000 euros opera de forma individual, esto es, se aplica por cada contribuyente.

Junto a dicha regla, se especifica que el otro límite, esto es, el límite máximo de deducción anual (2.160 euros con carácter general o 2.760 euros en los supuestos especiales) no se incrementa en función del número de miembros de la unidad familiar.

Ahora bien, en Álava y Bizkaia, no así en Gi-

puzkoa, dicho límite máximo anual de deducción sí se duplica (sólo cabe duplicarlo) en los casos de tributación conjunta por las unidades familiares compuestas por los cónyuges no separados legalmente o parejas de hecho –constituidas conforme a lo dispuesto en la ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho- y, si los hubiera los hijos que forman parte de la citada unidad familiar. Sólo en estos casos, es posible duplicar el límite máximo anual de deducción por adquisición de la vivienda habitual. Por lo tanto, en los demás casos de tributación conjunta, los referidos límites de 2.160 euros o 2.760 euros, no se duplican.

**g) Obligación de satisfacer, en virtud de decisión judicial, cantidades por la vivienda familiar**

Se mantiene la regulación en virtud de la cuál en los casos en los que por decisión judicial se esté obligado a satisfacer, por la vivienda familiar, cantidades por el concepto de inversión y/o financiación a cargo exclusivo de un contribuyente, será éste el que tenga derecho a practicar la correspondiente deducción, con la correlativa disminución de su crédito vivienda.

Si dicha obligación corresponde a ambos contribuyentes, la deducción se la prorratearán y practicarán cada uno de ellos, en la proporción que les corresponda, con la correlativa disminución de su respectivo crédito vivienda.

**h) Requisitos o condicionantes que desaparecen en la nueva Norma Foral**

Las nuevas Normas Forales simplifican notablemente la deducción por adquisición de la vivienda

habitual. La simplificación más notable es la atribución individual del crédito vivienda. Pero además, se eliminan diferentes requisitos o condicionantes, entre los que se pueden citar los siguientes:

- El esfuerzo inversor.
- El límite máximo de deducción del 60% de la base imponible minorada en las reducciones por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos y por aportaciones a la previsión social.
- La necesidad de incremento del patrimonio del contribuyente. Esto es, la necesidad de que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período impositivo exceda del valor que arroje su comprobación al comienzo del mismo, al menos en la cuantía de las cantidades que, destinadas a la inversión en la vivienda habitual, sean objeto de deducción.
- El régimen transitorio de compensación por adquisición de la vivienda habitual con anterioridad al 1 de enero de 1999.

# ANÁLISIS Y EVOLUCIÓN DE LA EXENCIÓN DE LAS APORTACIONES ONEROSAS EFECTUADAS A LA SOCIEDAD CONYUGAL EN EL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

JOSÉ LUIS MARTÍNEZ LAMAS (\*)

IOSU ARTEAGA ÁLVAREZ (\*)

## ÍNDICE DE CONTENIDOS

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EVOLUCIÓN HISTÓRICA, CONCEPTO Y ELEMENTOS
- III. EXISTENCIA DE LA CAUSA EN LA APORTACIÓN DE BIENES EFECTUADA A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES
- IV. CRITERIO DE LA DGT EN REFERENCIA A LA APORTACIÓN PRIVATIVA DE BIENES Y DERECHOS EFECTUADA A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES
- V. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL
- VI. NORMATIVA TRIBUTARIA REFERENTE A LA EXISTENCIA DE APORTACIONES ONEROSAS EFECTUADAS A LA SOCIEDAD CONYUGAL EN LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO Y NAVARRA
- VII. CONCLUSIONES
- VIII. BIBLIOGRAFÍA

## I. INTRODUCCIÓN

La aportación de bienes y derechos efectuada a la sociedad de gananciales por parte de los cónyuges históricamente ha planteado un gran número de dudas y lagunas sobre su aplicación y sobre cuál es el tratamiento jurídico que debe prevalecer. A través de este estudio, vamos a intentar clarificar todas estas cuestiones que a menudo, ya no sólo se han planteado los propios cónyuges sino también las diversas posiciones doctrinales existentes sobre la materia.

En un primer análisis nos acercaremos hasta esta figura doctrinal tan controvertida desde un punto de vista histórico, pasando por el concepto, así como por los elementos que la integran siguiendo la clasificación clásica realizada por Castán. Desde esta vertiente histórica, nos remontaremos hasta el TR de la Ley y Tarifas de los Impuestos de Derechos Reales sobre Transmisiones de Bienes aprobado por Decreto de 21 de marzo de 1958 hasta llegar a su regulación actual, esto es, hasta el RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

---

(\*) *Licenciados en Derecho.*

Este análisis evolutivo necesariamente deberá discurrir por los llamados bienes parafernales, bienes propios de la mujer administrados por el marido, que en virtud de la Ley 11/1981, de 13 de mayo, fueron suprimidos y mediante la cual se regula la nueva sociedad de gananciales, en régimen de igualdad entre el marido y la mujer, respetando escrupulosamente el artículo 14 de la Carta Magna. Otro punto destacado de esta evolución histórica se encuentra en la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 1993, y en particular en su artículo 45 I.B).3, donde de forma clara y taxativa se determina que quedarán exentas *“Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales”*. Este será el punto principal en donde centraremos el presente trabajo, ya que la controversia versa sobre si cabe aplicar este precepto o no en la aportación de un bien privativo efectuada a la sociedad de gananciales.

Posteriormente, analizaremos la causa del negocio de aportación, donde entendemos que la existencia de la causa está implícitamente incluida en el negocio de la aportación de bienes efectuada a la sociedad de gananciales, esta causa no es otra que la de hacer frente a las cargas inherentes al propio matrimonio. Del mismo modo, distinguiremos entre causa en sentido objetivo y causa en sentido subjetivo, y analizaremos las posiciones doctrinales sostenidas por diferentes autores. A modo introductorio Díez Picazo admite la existencia de la causa tanto en la atribución como en el propio contrato, sin duda alguna, nosotros defendemos esta posición doctrinal, no obstante, otros autores como Lacruz Berdejo manifiestan que el contrato por sí solo no tiene su propia causa.

Otro de los puntos destacados se centrará en las diferentes posturas que históricamente ha adoptado la Administración, y especialmente la Dirección General de Tributos que, inicialmente y de manera reiterada, manifestaba su negativa a aceptar la aplicación de la exención contenida en la Ley del Impuesto. No obstante, la STS de 2001 supuso un cambio radical en la actuación de este órgano administrativo, ya que el Centro Directivo no tuvo más remedio que admitir la aplicación de la exención si bien la interpretación que ha efectuado de la misma no ha sido del todo acertada, mediatizada por la doctrina pacífica de la causa del negocio sostenida por la DGRN.

A continuación, daremos un tratamiento pormenorizado a la distinta jurisprudencia existente sobre la materia, deteniéndonos especialmente en la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2001, debido a que esta resolución judicial abrió la puerta de manera definitiva a la aplicación de la exención y lógicamente al artículo 45 I.B).3 de la Ley del ITP y AJD. No obstante, este análisis jurisprudencial no se detendrá en esta sentencia del Alto Tribunal, sino que al mismo tiempo procederemos a analizar diversas resoluciones judiciales sobre la materia, en este caso de diferentes TSJ que han interpretado la sentencia del Alto Tribunal de manera diferente.

En una fase posterior haremos una referencia a la regulación fiscal autonómica y foral de la figura de la aportación de bienes o derechos efectuada a la sociedad conyugal, con especial remisión a sus propias peculiaridades, donde tendrá una especial importancia la operatividad de este tipo de negocios en la Comunidad Autónoma Vasca y en Navarra aunque básicamente podemos adelantar que no existen grandes diferencias legislativas entre los distintos Territorios Históricos en lo referente a este negocio de la aportación.

Por último, el presente trabajo finaliza con una serie de conclusiones o de consideraciones generales que hemos extraído después de analizar detalladamente este tipo de aportaciones realizadas a la sociedad conyugal o de gananciales.

## II. EVOLUCIÓN HISTÓRICA, CONCEPTO Y ELEMENTOS:

Cabe comenzar la evolución histórica de la regulación fiscal y civil, en cuanto esta última incide en la fiscal, con el **Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos de Derechos Reales sobre Transmisiones de Bienes** aprobado por Decreto de 21 de marzo de 1958 que establecía:

*Se consideran sujetos al impuesto (Art.2):*

- Las aportaciones de bienes dotales estimadas hechas por la mujer a la sociedad conyugal.
- Las adjudicaciones en pago de dichas aportaciones o de cualesquiera otras de los cónyuges, cuando estas últimas no se paguen con los mismos bienes aportados.
- Las adjudicaciones en pago de los gananciales que se verifiquen al disolverse aquélla.
- Las aportaciones realizadas a la expresada sociedad por terceras personas.

*Se consideran exentas (Art.3):*

- Las aportaciones de bienes realizadas por el marido a la sociedad conyugal.
- Las que realice la mujer en calidad de dote inestimada o de parafernales.

- Las adjudicaciones que en pago de las mismas se realicen al disolverse la sociedad, cuando se adjudiquen los mismos bienes aportados.

En este mismo sentido se manifiesta el **Reglamento del Impuesto de Derechos Reales**, aprobado por el Decreto 176/1959, de 15 de enero, no existiendo mayores novedades legislativas al respecto. Con posterioridad, la **Ley 41/1964 de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario** modificó sustancialmente el sistema tributario de la época, desapareciendo el anterior Impuesto de Derechos Reales y conservándose la mayoría de sus conceptos en el nuevo Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, quedando excluidas las aportaciones de bienes dotales estimadas realizadas por la mujer a la sociedad conyugal, pero manteniéndose en su artículo 146.16 la exención de *“Las aportaciones de bienes y derechos verificadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que, por tal causa, se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales”*.

La razón de que la exención contenida en dicho artículo 146.16 se mantuviera, radica en la regulación que realizaba el Código Civil en lo referente al mantenimiento de la unidad de administración de los bienes propios del matrimonio, ya fuesen comunes o privativos de los cónyuges en manos del marido, por lo que se recurría a la aportación al matrimonio (aportación que no implica necesariamente transmisión patrimonial de ningún tipo, salvo en lo relativo a los bienes de la dote estimada a la mujer).

Dicha regulación fiscal existente fue respetada escrupulosamente por la **Ley 32/1980, de 21 de**

junio, reguladora del ITP y AJD, manteniéndose en consecuencia en su art. 37.I.B).3 la exención relativa a “Las aportaciones de bienes y derechos verificadas por los cónyuges a la sociedad conyugal”. No cabe duda que la aplicación de dicho precepto estaba pensada exclusivamente para las aportaciones de bienes propios del marido y los dotales inestimados y parafernales de la mujer, pero en cambio no podía tener aplicación para las aportaciones a la sociedad de gananciales de alguno de los cónyuges con el resultado de su conversión en bienes gananciales de la sociedad conyugal. No obstante, el **Real Decreto Legislativo 3050/1980 de 30 de diciembre que aprueba el Texto Refundido de ITP y AJD** en el artículo 48 I.B).3 estableció una exención para aquellas aportaciones que no implicaran necesariamente un desplazamiento dominical del bien del patrimonio de una persona a otra.

En definitiva, hasta la entrada en vigor de la Ley 11/1981 la regulación del régimen matrimonial comprendía los siguientes aspectos:

1. Libertad de elección del régimen matrimonial, en escritura pública con forma de capitulaciones antes de la celebración del matrimonio.
2. No se puede modificar posteriormente el régimen matrimonial.
3. El régimen supletorio es el de gananciales.
4. Los cónyuges en la sociedad de gananciales seguían manteniendo sus bienes privativos y se consideraban bienes comunes las ganancias obtenidas durante el matrimonio.
5. Bienes propios de la mujer:
  - a) Dotales:
    - Estimados: cuyo dominio se entendía

transferido al marido, con obligación de restituir su importe a la disolución del matrimonio.

- Inestimados: son aquellos bienes de la mujer que son administrados por el marido exceptuándose los parafernales.

- b) Parafernales: bienes propios de la mujer cuya administración correspondía al marido.

6. Los bienes de uno y otro cónyuge eran objeto de aportación a la sociedad conyugal.

A partir de la aprobación de la **Ley 11/1981, de 13 de mayo, de modificación del Código Civil en materia de Filiación, Patria Potestad y Régimen Económico del Matrimonio** comienza a regularse la nueva sociedad de gananciales, en régimen de igualdad entre el marido y la mujer. De esta manera, se cumplía el principio constitucional existente de equiparación entre ambos cónyuges. Esta reforma del CC supuso la supresión de la categoría de los bienes propios de la mujer, que se recogía bajo la denominación de bienes parafernales, sometidos a un trato especial y que había sido ya objeto de una modificación en el año 1975. Cabe recordar que en la regulación originaria este tipo de bienes, si bien pertenecían en propiedad a la mujer, estaban sometidos a control por parte del marido. De hecho, según la tesis mayoritaria en esta materia, esta figura es una aplicación de la comunidad de tipo germánico o propiedad en mano común (sur gesammte Hand), según la cual los condueños forman una colectividad a la que pertenece la cosa o derecho.

Con la promulgación de la Ley de 13 de mayo de 1981, ya no existía la posibilidad de realizar las aportaciones para la que estaba pensada originariamente la exención prevista en el artículo

48.I.B).3 del Real Decreto Legislativo 3050/1980, es decir para aquellas aportaciones que no implicaran un desplazamiento dominical del bien del patrimonio de una persona a otra. Por lo que podría pensarse que si ese tipo de aportaciones ya no existen, la exención no se podrá aplicar a otro tipo de aportaciones, ya que no están permitidas por la legislación vigente.

En definitiva, si uno de los cónyuges conviene y el otro acepta, en virtud de la libertad de pacto establecida en el artículo 1.323 *“El marido y la mujer pueden transmitirse por cualquier título bienes y derechos y celebrar entre sí toda clase de contratos”*, en realidad lo que están haciendo es transmitir la propiedad de estos bienes o al menos una parte de los mismos. Si bien es cierto que lo pueden realizar, en su modalidad gratuita y onerosa, para ninguno de estos supuestos existe exención alguna, ni en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Para finalizar con este periplo histórico debe señalarse que con la entrada en vigor del actual **RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados** el legislador al refundir la normativa reguladora del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados incorpora dicho precepto, aún cuando la Ley 11/1981 del Código Civil nada menos que 12 años antes había transformado la regulación del régimen económico-matrimonial desapareciendo los bienes dotales y parafernales. No obstante, la Administración ha estimado que las aportaciones de bienes o derechos efectuadas a la sociedad de gananciales no quedan incluidas en el ámbito de la exención prevista en el artículo 45 I.B).3 del Texto Refundido y 88 I.B).3 de su Reglamento aprobado

por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por lo que este tipo de operaciones necesariamente tributarán por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en concepto de negocio jurídico inter vivos y gratuito, equiparable a la donación) o por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en concepto de transmisión patrimonial onerosa).

Cabe recordar que los artículos 45 I.B).3 del Texto Refundido y 88 I.B).3 de su Reglamento determinan que quedarán exentas *“Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales”*.

Ahora bien, la base imponible de la operación realizada sería exclusivamente por la mitad del valor de mercado del bien aportado, debido a que al no tener la sociedad de gananciales personalidad jurídica propia ni consideración de sujeto pasivo del ITP y AJD, ni tampoco del ISD, la aportación a la sociedad de gananciales de un bien privativo únicamente supone la transmisión de la mitad de su valor, que es lo que realmente percibe el otro cónyuge al dejar de ser dicho bien de titularidad exclusiva del cónyuge aportante y quedar incluido de forma total en el régimen de gananciales.

Finalizada esta breve evolución histórica debe precisarse el concepto actual de aportación de bienes realizada a la sociedad de gananciales y para ello resulta necesario efectuar una tangencial referencia a la regulación de su régimen económico matrimonial.

La aportación efectuada por los cónyuges a la sociedad ganancial está expresamente admitida en

la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sin embargo paradójicamente ni ésta ni el ordenamiento civil definen en modo alguno lo que es en sí la aportación. Esta figura negocial de la aportación no se encuentra regulada en el Código Civil, si bien dicho texto normativo establece un abanico de preceptos algunos de los cuales posibilitan o hacen factible la misma, mientras que otros preceptos regulan instituciones próximas a ésta –como puede ser la atribución de ganancialidad del artículo 1355- o incluso tangencialmente y con otro objeto hace referencia a la posibilidad de la existencia de aportación de bienes -artículo 1364-.

Lo que necesariamente debe preexistir a cualquier posible aportación de bienes a la sociedad de gananciales es la propia sociedad de gananciales. De esta forma, comenzaremos manifestando que el artículo 1344 del CC determina que *“Mediante la sociedad de gananciales se hacen comunes para el marido y la mujer las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que les serán atribuidos por mitad al disolverse aquélla”*.

Desde el año 1981 han ido surgiendo paulatinamente nuevas consideraciones doctrinales. Así, algunos autores como el profesor Martínez Sanchíz defienden que no existe comunidad, ni actual ni diferida, sino que nos encontramos exclusivamente ante un mero régimen económico matrimonial al que se ajustan determinados bienes. Por el contrario, otros autores defienden que se está ante una comunidad diferida.

Por esta tesis de la comunidad germánica se decantó la DGRN ya en su antigua resolución de 17 de noviembre de 1917 así como en las sucesivas, donde se admite la existencia de cuotas o de participaciones con carácter indisponible. Igualmente

esta postura es la defendida por el Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de septiembre de 1988. Es decir, existe un patrimonio autónomo, separado y común, del que serían titulares indistintamente ambos cónyuges sin tener ninguno de ellos el derecho actual a una cuota. Esta teoría fue desarrollada principalmente en Alemania por los tratadistas Beseler y Gierke. Esta concepción es igualmente mayoritaria en España, siendo sus principales precursores La-cruz Berdejo, Roca y Castán.

A mayor abundamiento y en lo referente al momento en que comienza a regir esta sociedad, el artículo 1345 del CC señala que *“La sociedad de gananciales empezará en el momento de la celebración del matrimonio o, posteriormente, al tiempo de pactarse en capitulaciones”*.

Es decir, esta sociedad de gananciales comenzará a regir:

1. En el momento de contraer matrimonio, si no se pactó lo contrario en capitulaciones matrimoniales.
2. Cuando así lo dispongan las capitulaciones matrimoniales, en su caso.
3. Si se pactó un régimen diferente, al volver a capitular para pactar la sociedad de gananciales.
4. El que resulta de aplicación de los artículos 1373 y 1374 del CC.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que el artículo 1326 previene que: *“Las capitulaciones matrimoniales podrán otorgarse antes o después de celebrado el matrimonio.”*

A continuación, se va a realizar una breve expo-

sición sobre qué tipo de bienes merecen la calificación de privativos. En lo referente a estos el artículo 1346 del CC determina que:

*“Son privativos de cada uno de los cónyuges:*

- 1. Los bienes y derechos que le pertenecían al comenzar la sociedad.<sup>1)</sup>*
- 2. Los que adquiriera después por título gratuito.<sup>2)</sup>*
- 3. Los adquiridos a costa o en sustitución de bienes privativos.<sup>3)</sup>*
- 4. Los adquiridos por derecho de retracto perteneciente a uno solo de los cónyuges.<sup>4)</sup>*
- 5. Los bienes y derechos patrimoniales inherentes a la persona y los no transmisibles inter vivos.<sup>5)</sup>*
- 6. El resarcimiento por daños inferidos a la persona de uno de los cónyuges o a sus*

<sup>1)</sup> Constituyen el patrimonio inicial anterior a la producción de cualquier tipo de ganancias. No obstante, Giménez Duart defiende que la protección legislativa de la vivienda familiar viene a matizar de forma clara este principio.

<sup>2)</sup> El artículo 1353 del CC contiene una excepción a este principio cuando señala que “Los bienes donados o dejados en testamento a los cónyuges conjuntamente y sin especial designación de partes, constante la sociedad, se entenderán gananciales, siempre que la liberalidad fuese aceptada por ambos y el donante o testador no hubiere dispuesto lo contrario”.

<sup>3)</sup> En este supuesto viene recogido el principio clásico de subrogación real.

<sup>4)</sup> El párrafo final del artículo 1396 del CC determina que estas adquisiciones no pierden su carácter privativo por el hecho de que se hayan utilizado fondos comunes, aunque en este caso, la sociedad será acreedora del cónyuge propietario por el valor satisfecho.

<sup>5)</sup> Se trata de dos supuestos diferentes que no hay que confundir con los derechos de la personalidad, ya que éstos no forman parte del patrimonio, sino las consecuencias económicas de su infracción.

*bienes privativos.<sup>6)</sup>*

- 7. Las ropas y los objetos de uso personal que no sean de extraordinario valor.*
- 8. Los instrumentos necesarios para el ejercicio de la profesión u oficio, salvo cuando éstos sean parte integrante o pertenencias de un establecimiento o explotación de carácter común.<sup>7)</sup>*

Los bienes mencionados en los apartados 4 y 8 no perderán su carácter de privativos por el hecho de que su adquisición se haya realizado con fondos comunes; pero en este caso, la sociedad será acreedora del cónyuge propietario por el valor satisfecho”.

Es evidente que la admisión del negocio de la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales obedece a la aceptación de la posibilidad de contratación entre cónyuges establecida en el artículo 1323 del Código Civil que dispone: “El marido y la mujer pueden transmitirse por cualquier título bienes y derechos y celebrar entre sí toda clase de contratos”, que en relación con el contrato de compraventa tiene su específico reflejo en el artículo 1458 del mismo texto normativo cuando establece: “El marido y la mujer podrán venderse bienes recíprocamente”.

Del mismo modo no se puede obviar la trascendencia que presenta el artículo 1364 del Código

<sup>6)</sup> Esta norma es una consecuencia de la idea de que la indemnización no es una ganancia. Giménez Duart realiza una clara distinción según sea la finalidad de la indemnización, si lo que se pretende es el resarcimiento a una persona por el daño sufrido será privativo, por el contrario, si lo que se procura es suplir el salario que como consecuencia del accidente se deja de percibir será considerado como bien ganancial.

<sup>7)</sup> Tal y como sucede en el supuesto anterior, la necesidad deberá interpretarse de manera flexible y nunca de forma estricta.

Civil en donde señala que *“El cónyuge que hubiere aportado bienes privativos para los gastos o pagos que sean de cargo de la sociedad tendrá derecho a ser reintegrado del valor a costa del patrimonio común.”* Este precepto ubicado en la sección dedicada a las cargas y obligaciones de la sociedad de gananciales ha dado lugar a una escasa jurisprudencia dictada al respecto, en lo relativo a la aplicación de caudal propio de un cónyuge para la amortización de los préstamos obtenidos a cargo de la sociedad (STS 19-06-2006) o al derecho de reembolso cuando no quede acreditado que la suma aportada fue destinada para la adquisición de bienes determinados, sino que fueron dedicados para el sostenimiento de las cargas y obligaciones de la sociedad (STS 14-01-2003) o cuando se invirtió la cantidad aportada en algo muy concreto que por ello no sea confundido con el patrimonio ganancial (SAP León 12-01-2007), no debiendo presumirse en ningún caso la donación cuando la aportación se lleva a cabo mediante el ingreso en una cuenta común (SAP La Coruña 19-10-2005).

Dicho esto -y haciendo un inciso previo en relación a lo señalado por POVEDA BERNAL, opinión a la que se adhiere RODRIGUEZ-PALMERO, el negocio de aportación debe quedar exclusivamente circunscrito al ámbito societario en el que el desplazamiento patrimonial tiene lugar a favor de una entidad dotada de personalidad jurídica independiente- cabe señalar que entendemos la aportación como aquel negocio por el cual un cónyuge separa de su patrimonio privativo un bien o derecho que pasa a integrar el patrimonio ganancial, constituyéndose a favor del cónyuge aportante un derecho de crédito que se le restituirá a la disolución de la sociedad conyugal. La importancia de admitir este tipo de negocios es que, de facto, supone la posibilidad de que los bienes aportados sean considerados como gananciales.

La razón o ratio del negocio es que sea de aplicación el régimen de ganancialidad a la aportación previamente realizada, por lo que así se garantiza un poder de control y de disposición por parte del cónyuge no aportante.

En cuanto a las finalidades que puede perseguir este negocio, éstas pueden ser diversas; lógicamente pueden servir para levantar las cargas del propio matrimonio, para llevar a cabo una explotación por parte de ambos cónyuges incluidos los hijos e incluso para la construcción de la vivienda conyugal (arts. 1354 y 1357.2 del CC).

En lo referente a los elementos que integran esta figura de la aportación, tal y como hemos señalado en la introducción, seguimos la clásica clasificación de Castán que distingue entre elementos personales, reales y formales.

\* *Elementos personales:* Los elementos personales que configuran la aportación de bienes o derechos efectuada a la sociedad de gananciales son los propios cónyuges (elemento subjetivo), ya que indubitadamente éstos tienen que participar en el negocio, por lo que en modo alguno pueden intervenir en él personas ajenas a la sociedad conyugal. En cuanto a la aportación realizada en una unión de hecho, existen posturas contrapuestas, no obstante la sentencia de la Audiencia Provincial de Córdoba de fecha 21 de abril de 1986 admite tal posibilidad.

Respecto a la capacidad que se requiere para la realización del negocio de la aportación es discutible si el menor emancipado puede aportar a la sociedad bienes comprendidos en el artículo 323 del CC, este precepto manifiesta que *“La emancipación habilita al menor para regir su persona y bienes como si fuera mayor, pero hasta que llegue a la mayor edad no podrá el emancipado tomar dinero*

a préstamo, gravar o enajenar bienes inmuebles y establecimientos mercantiles o industriales u objetos de extraordinario valor sin consentimiento de sus padres y, a falta de ambos, sin el de su curador. El menor emancipado podrá por sí solo comparecer en juicio. Lo dispuesto en este artículo es aplicable también al menor que hubiere obtenido judicialmente el beneficio de la mayor edad”.

El hecho de que la aportación sea una transmisión o enajenación a la sociedad de gananciales exigiría esta capacidad requerida, no obstante, no se requerirá en el caso de que en el momento de la aportación se hubiera pactado la reversión del mismo. Lo que resulta indudable es que para la validez del negocio es necesaria la aceptación del cónyuge no aportante, ya que de lo contrario no se podría realizar dicha aportación.

\* *Elementos reales:* Los elementos que pueden ser objeto de aportación a la sociedad de gananciales son todos los bienes o derechos que pertenezcan a los cónyuges en el momento de la realización de la aportación. Están excluidos los personalísimos o intransmisibles.

\* *Elementos formales:* En cuanto a la forma del negocio son de aplicación las reglas generales establecidas en el artículo 1280 del CC. En el supuesto de que no se expresara el derecho de reembolso a favor del cónyuge aportante deberá presumirse su vigencia, ello se deriva de la interpretación del artículo 1289 del CC. Si se duda si existe o no este derecho de reembolso se deberá presumir su existencia. En cuanto a la vertiente registral, la forma de plasmar la aportación realizada es la nota marginal. De hecho, el artículo 90.2 del R.H. establece de manera clara que “Si los bienes estuvieren inscritos a favor de uno de los cónyuges y procediera legalmente, de acuerdo con la naturaleza del régimen económico matrimonial, la incorporación o

integración de los mismos a la comunidad, podrá hacerse constar esta circunstancia por nota marginal”.

En el caso de que los bienes aportados no estuvieran inscritos a nombre del cónyuge aportante, el principio de prioridad que se plasma en el artículo 17 de la L.H. y el de tracto sucesivo del artículo 20 de la misma, impiden la inscripción a favor de los dos cónyuges, por tanto deberá constar en primer lugar la adquisición del cónyuge aportante (inscripción) y posteriormente la aportación realizada (nota marginal).

El problema o controversia subyacente radica, cuando existe una aportación a la sociedad de gananciales de bienes privativos, en si estos entran a formar parte del hecho imponible del ITP (caso de aportaciones onerosas) o dentro del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (para el caso de aportaciones gratuitas) y si, en su caso, estas aportaciones estarían sujetas pero exentas de dichos tributos.

### III. EXISTENCIA DE LA CAUSA EN LA APORTACIÓN DE BIENES EFECTUADA A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

Uno de los puntos más relevantes para entender la problemática surgida con ocasión del negocio jurídico de aportación de bienes o derechos efectuada a la sociedad de gananciales se encuentra en la consideración de dicho negocio como un negocio jurídico con sustantividad propia y causa autónoma que da origen a dicha operación, o si por el contrario nos encontramos ante un negocio sin causa autónoma y que debe reconducirse a un negocio con causa onerosa o gratuita. La respuesta a dicha cuestión tiene gran importancia puesto que la existencia de causa autónoma determinará automáticamente

la existencia de un negocio jurídico propio al que puede y debe aplicarse la exención prevista en el artículo 45.I.B. del Real Decreto Legislativo 1/1993.

La Dirección General de Tributos, que inicialmente negaba la existencia de la aplicación de la exención, puesto que entendía que el negocio de aportación estaba anudado a la existencia de bienes dotales y parafernales, modificó su criterio a la luz de la STS de 2-10-2001. A la vista de dicha sentencia, y deudora de la doctrina emanada de la Dirección General de los Registros y del Notariado que comenzó con la Resolución de 10-03-1989, y tuvo continuación con las de 14-04-1989, 25-11-1990, 7-10-1992 y 11-6-1993, la DGT ha entendido que el negocio jurídico de aportación no es un negocio jurídico con sustantividad propia con causa autónoma y manifiesta que explicitada la causa onerosa o gratuita podrá determinarse su sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en cuyo caso resultará de aplicación la exención prevista para la aportación de bienes a la sociedad ganancial) o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

No obstante, de la lectura de dicha sentencia entendemos que el Alto Tribunal se inclina por entender que la causa del negocio jurídico está implícitamente incluida en la propia aportación realizada. Esta causa no es otra que la de sustentar las cargas matrimoniales (ad sustinenda oneri matrimonii), es decir el aportante no tendrá que justificar la causa por la que realiza tal aportación.

A modo introductorio y con carácter general, se debe manifestar que ningún desplazamiento patrimonial puede tener lugar por la mera voluntad de los interesados, debiendo estar justificado por un previo negocio causal. Esta concepción es de aplicación en virtud de la Teoría del Título y del Modo de los artículos 609 y 1095 del CC, sin embargo,

esta regla general tiene su excepción en la aportación de bienes efectuada a la sociedad de gananciales, donde la mera voluntad de los cónyuges es causa suficiente para justificar la realización del propio negocio.

Siguiendo a RODRIGUEZ-PALMERO y GARCIA DE ARRIBA vemos que algunos autores como CAPITANT realizan una doble clasificación referente a la causa; distinguiendo entre causa objetiva y subjetiva. La causa en sentido objetivo es la función económico-social que ostenta el negocio, mientras que en su sentido subjetivo estaría constituida por el motivo determinante de la obligación.

Como cuestión previa entendemos que debe analizarse la existencia o no de identidad entre el negocio jurídico de aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales y la atribución de ganancialidad a determinados bienes prevista en el artículo 1355 del Código Civil.

Estos dos negocios en numerosas ocasiones son identificados por la doctrina -RODRIGUEZ PALMERO y GARCIA DE ARRIBA- pero siguiendo a LOBATO GARCIA-MIJAN entendemos que son dos negocios jurídicos distintos. También de la lectura de algunas resoluciones jurisdiccionales (STSJ Castilla-La Mancha 16-11-1998) se infiere la existencia de tal diferenciación. Es cierto que ambos negocios presentan aspectos comunes y que responden a una causa de robustecer la solvencia de la sociedad de gananciales, son manifestaciones del favor legislativo a la sociedad de gananciales de su "causa matrimonii" y de la especificidad de los negocios familiares como especificidad propia de los genéricos negocios patrimoniales. Ambos son una especificación o aplicación particular del artículo 1323 del Código Civil (que permite la libertad contractual entre cónyuges), sin embargo el artículo 1355 presenta unos perfiles propios que condicionan y limitan

tal institución.

Si bien la jurisprudencia ha flexibilizado los mismos adoptando una interpretación flexible del precepto, lo cierto es que el Código Civil reconoce la atribución, que legalmente se prevee para el momento de adquisición de un bien constante la sociedad de gananciales y otorgarle tal carácter ab initio, mientras que es la legislación fiscal la que da carta de naturaleza y reconocimiento propio al negocio jurídico de la aportación.

Tal y como señala el profesor LOBATO entendemos la aportación como aquel negocio por el cual un cónyuge separa de su patrimonio privativo un bien que pasa a integrar el patrimonio ganancial constituyéndose a favor del cónyuge aportante un crédito que se le restituirá a la disolución de la sociedad conyugal.

Es pues consustancial su carácter oneroso siendo su ratio que se aplique el régimen de gananciales a la aportación efectuada con lo cual se garantiza un poder de control y de disposición compartida entre ambos cónyuges, esto es, extendiendo tal poder al cónyuge que no era titular del mismo. Así puede tener por finalidad servir para levantar las cargas del matrimonio.

No obstante, la doctrina civilista ni tan siquiera se pone de acuerdo sobre la existencia de causa autónoma sobre el negocio de aportación por lo que no vamos a profundizar en las supuestas diferencias de tal negocio con el de atribución máxime cuando la Resolución de la DGRN de fecha 30 de diciembre de 1999, reconoció la posibilidad de aportar bienes a la sociedad de gananciales por medio del negocio de la atribución.

Hecho este inciso, hemos de retomar al hecho relativo de que entre los distintos desplazamientos

posibles está el de la aportación de bienes o derechos efectuada a la sociedad de gananciales. Y siguiendo con la doctrina emanada por la DGRN hemos de partir que a diferencia de la jurisprudencia que admite la causa abstracta o la presunción de existencia de causa, dicha máxima no rige en derecho registral, debido a que ya la Resolución de 11 de febrero de 1931 manifestaba que para la transmisión de bienes era exigible por parte del sistema hipotecario una causa jurídica, acreditada en documentos públicos, que hagan fe por sí solos o con otros complementarios, o mediante formalidades cuyo cumplimiento se acredite sobre la base de anteriores asientos a favor del transmitente.

En el caso de que la aportación tuviere carácter oneroso existirá una contraprestación actual o futura de la sociedad de gananciales, ya que debido a la aportación realizada, puede nacer un derecho de crédito de un cónyuge contra dicha sociedad. En este sentido, es necesario recordar la Resolución dictada en fecha 21 de julio de 2001 por la DGRN, donde se determinaba que eran válidos y eficaces cualesquiera desplazamientos patrimoniales efectuados entre cónyuges -por consiguiente, entre sus patrimonios privativos y consorciales- siempre que aquellos se realicen por cualquiera de los medios legítimos previstos al efecto, entre los cuales se encuentra el negocio de aportación de derechos concretos realizado a una comunidad de bienes no personalizada jurídicamente, o de comunicación de bienes como categoría autónoma con sus propias características, regido por las estipulaciones de los contratantes respetando en todo momento los límites legales establecidos.

Del mismo modo, se constata la evolución subyacente de la Administración en este aspecto, ya que la Resolución de 17 de abril de 2002 de la DGRN determinó que la causa de la aportación tiene su origen en la eliminación de dificultades a la

hora de liquidar la sociedad de gananciales por los gastos habidos al contraer matrimonio.

Por el contrario, si la aportación tuviere el carácter de gratuita, la justificación de la aportación se puede encontrar en el ánimo de la liberalidad de un cónyuge, no existiendo en este tipo de aportaciones ningún derecho de crédito entre los patrimonios interesados.

En cuanto a la doctrina defendida por la DGRN se puede concluir que este órgano exige en todo caso que conste la causa del negocio de la aportación, donde reconoce que las relaciones patrimoniales y personales están estrechamente relacionadas entre sí, por lo que permite que las transferencias entre los patrimonios privativos y el ganancial se lleven a cabo a través de esta aportación de bienes y derechos efectuada a la sociedad de gananciales.

No obstante, esta postura mantenida y defendida por el órgano administrativo es del todo criticable, ya que se está limitando en gran medida la realización de aportaciones de bienes a la sociedad conyugal. Después de afirmar que en el negocio de aportación la causa está implícitamente incardinada en el propio negocio, el siguiente punto es aclarar y clarificar cuál es la causa que justifica la realización de este tipo de operaciones.

En este sentido, debemos comenzar manifestando que el artículo 39.1 de la Constitución determina que *“Los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia.”*, por lo que en base a este precepto es necesario dar un tratamiento fiscal beneficioso y pormenorizado a los bienes que son aportados a la sociedad de gananciales. Este precepto no debe ser omitido para poder entender de forma global la necesaria existencia de este tipo de operaciones en el seno familiar.

A este respecto, el artículo 3 del Código Civil tiene una gran importancia en la causa de la aportación, ya que dicho precepto debe ser interpretado de acuerdo con la realidad social y jurídica existente en el tiempo en el que ha de ser aplicado y atendiendo a su finalidad, que es la de favorecer determinadas transmisiones por razón de la protección a la familia que da el texto constitucional.

Así la causa, tal y como hemos señalado con anterioridad, ha de ser la de sostener las cargas matrimoniales, por lo que mediando transmisión onerosa y por tanto sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, al existir la transmisión de un bien de un patrimonio (privativo) a otro (ganancial), el legislador ha establecido una exención para dichas aportaciones realizadas con la finalidad de sostener las distintas cargas matrimoniales existentes.

Lo más relevante en relación a su tributación es que entendemos que el Tribunal Supremo en su sentencia de 2-10-2001 se ha posicionado a favor de la sustantividad propia del negocio jurídico de aportación y de la aplicación de la exención para *“todos los actos en virtud de los cuales cada cónyuge adscribe un bien propio al régimen de administración, aprovechamiento y cargas inherente al régimen económico conyugal”* siendo por ello la causa el sostenimiento de las cargas matrimoniales (ad sustinenda oneri matrimonii).

#### IV. CRITERIO DE LA DGT EN REFERENCIA A LA APORTACIÓN PRIVATIVA DE BIENES Y DERECHOS EFECTUADA A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

La Dirección General de Tributos venía sosteniendo desde la consulta de fecha 16-03-1995 como doctrina reiterada, la idea de que a las aportacio-

nes de bienes privativos realizadas por uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales no cabía aplicarles la exención contenida en la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (aprobada mediante Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre) Art. 45.I.B) apartado tercero:

*“Estarán exentas las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adquisiciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan los cónyuges en su haber de gananciales”.*

La doctrina venía señalando que en el supuesto en el que un cónyuge aportara bienes propios a la sociedad de gananciales mediante precio o cualquier otra contraprestación debiera tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), mientras que aquellas donaciones de bienes privativos aportados a la sociedad de gananciales debieran de hacerlo por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

Dos son principalmente las cuestiones que se consulta a la DGT:

1. Caso de que exista exención. ¿Se refiere a cualquier tipo de aportación de bienes y derechos?
  2. ¿Qué sucede en los supuestos de disolución de la sociedad de gananciales?
1. *Caso de que exista exención. ¿Se refiere a cualquier tipo de aportación de bienes y derechos?*

Las aportaciones privativas a título gratuito no re-

presentan controversia alguna, puesto que no se establece ningún tipo de beneficio tributario para dichas aportaciones en la ley que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por el contrario, en el citado art. 45.I.B).3 se establecía una exención que para la doctrina de la Dirección General de Tributos no tenía cabida:

*“Los criterios de interpretación literal, sistemático e histórico, conducen a la conclusión de entender que no corresponde aplicar la exención a la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales; porque dicha exención, realmente, se había instituido para la institución de los bienes parafernales y que, una vez desaparecidos estos de nuestra normativa civil, la exención deviene inaplicable por considerarse vacía de contenido”.* (Respuesta a la consulta realizada a la DGT con fecha 21 de marzo de 1995).

*“Las aportaciones que un cónyuge realice de sus bienes propios a la sociedad de gananciales con el resultado de que los bienes aportados se conviertan en bienes gananciales la DGT considera que en este supuesto se está transmitiendo la propiedad de una parte de los mismos debiendo tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales si el otro cónyuge paga un precio o existe cualquier otra contraprestación, o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como donación, si el negocio es gratuito para el otro cónyuge.”* (Respuesta a la consulta realizada con fecha 16 de marzo de 1995).

## 2. ¿Qué sucede en los supuestos de disolución de la sociedad de gananciales?

*“Respecto de adjudicaciones de la integridad de un bien en caso de disolución existe una dispersa jurisprudencia de no considerarlas sujetas cuando se realicen en pago de contribuciones a las cargas*

*del matrimonio o por tratarse de bienes indivisibles (en otros casos se consideraría que estaríamos ante supuestos de excesos de adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio, art. 32.3 del Reglamento del Impuesto)". Así, la sentencia del TSJ de Cataluña de 1 de julio de 1996 consideró exenta la adjudicación a un cónyuge de un piso que era privativo del otro cónyuge como compensación por su contribución a las cargas del matrimonio por su trabajo en el domicilio familiar. Asimismo, la resolución del TEAR de Valencia de 30-09-1991 consideró no sujeta la adjudicación de determinados bienes efectuada a un cónyuge para compensar las deudas del otro a la sociedad de gananciales. (Consulta realizada en fecha 15 de octubre de 2001).*

Este criterio administrativo expuesto se mantuvo inalterado en la consulta evacuada el 10 de febrero de 2000, a pesar de que en la misma se hacía referencia a que el contribuyente había invocado que en criterio contrario se había manifestado el TSJ de Castilla-La Mancha en su sentencia de fecha 16 de noviembre de 1998, así como la sentencia del TSJ de Andalucía de fecha 6 de febrero de 1998, en atención a que dichas resoluciones judiciales no establecían jurisprudencia alguna en este asunto.

No obstante a dicho criterio, se sumó el Tribunal Supremo, quien, en sentencia de 2 de octubre de 2001, y en un recurso dictado en interés de ley ha establecido con total claridad la aplicabilidad de la exención para este tipo de aportaciones, motivo por el cual la DGT ha visto preciso revisar su criterio utilizado, hasta la fecha negativo, recogiendo tal modificación en la contestación 91-03 de fecha 24 de enero de 2003, adoptando como criterio el considerar que a todas las aportaciones onerosas de bienes privativos realizadas a la sociedad conyugal les son de aplicación la exención prevista en el mencionado artículo 45.I.B.3 del Texto Refundido.

De esta forma, las respuestas a las cuestiones planteadas a la DGT, tras la modificación del criterio referente a las aportaciones de bienes y derechos efectuadas a la sociedad de gananciales, conforman una nueva doctrina administrativa extremadamente laxa que cabe condensar en las siguientes afirmaciones, (según respuesta a la consulta 95-03 realizada en fecha 28-01-2003):

1. Las aportaciones de bienes o derechos a la sociedad de gananciales pueden ser de dos clases: gratuitas y onerosas:

El tratamiento tributario de ambas transacciones es distinto, según su naturaleza sea gratuita u onerosa. Así, la donación de bienes efectuada a la sociedad de gananciales es una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que la normativa de dicho tributo recoja bonificación alguna para este tipo de donaciones.

Por otro lado, las aportaciones onerosas que estaban sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados quedan exentas del impuesto tras el criterio adoptado por la Dirección General a partir de la contestación a la consulta de fecha 23 de enero de 2003.

2. La aportación onerosa de bienes o derechos privativos a la sociedad conyugal está exenta del ITP y AJD cualquiera que sea la finalidad con la que se realice la aportación y aunque con posterioridad se liquide dicha sociedad y se adjudique el elemento aportado al otro cónyuge en pago de sus derechos a la sociedad. En el caso de que el negocio sea oneroso se originará un derecho de crédito a favor del aportante que se hará efectivo a la disolución de la sociedad. En el su-

puesto de que ambos cónyuges hayan aportado previamente, nacerá un derecho de crédito a favor del cónyuge cuya aportación exceda a la del otro por la diferencia existente entre ambas aportaciones.

En el caso de que la aportación realizada tuviere carácter oneroso podría suponer la posibilidad de fraude a los acreedores. El legislador ha considerado esta posibilidad en el art. 1442 del CC. Es necesario recordar que la disolución de la sociedad igualmente se puede producir mediante embargo que está contemplado en el art. 1373 del CC, en este supuesto entrarían en escena de forma automática las normas sobre prelación de créditos.

Dicho criterio ha tenido que ser matizado en la consulta vinculante V0604-05 evacuada en fecha 11 de abril de 2005, en la que el consultante, casado en régimen de sociedad de gananciales, y encontrándose en trámites de separación matrimonial, eleva cuestión en relación a la aplicabilidad de la exención para el caso de que tanto él como su esposa –que tienen determinados bienes adquiridos en estado civil de solteros, por lo que tienen carácter privativo– efectúen la aportación de tales bienes privativos a la sociedad de gananciales para su posterior adjudicación a los cónyuges en la disolución y liquidación de dicha sociedad.

Llegado a este punto, la Dirección General de Tributos, contrariamente a lo indicado en su consulta de fecha 28 de enero de 2003, apela siquiera tangencialmente a la causa del negocio de la aportación y establece que en ese caso parece que el fin de tal aportación es intercambiar la propiedad so-

bre bienes privativos de los cónyuges, evitando el impuesto de la transmisión. A tal efecto, invoca el Fundamento de Derecho Cuarto de la sentencia de 2 de octubre de 2001, anteriormente citada, donde el Tribunal Supremo ha establecido que *“ Toda aportación efectuada por los cónyuges al matrimonio goza de exención, aunque se efectúe una vez celebrado el mismo, siempre que se trate de “ verdaderos actos de aportación al régimen económico matrimonial”, es decir, como ya se indicó anteriormente, con la calidad de afectación a todos los efectos económicos matrimoniales” y que “ cualquier transmisión o donación efectuada entre cónyuges estará sometida a tributación ordinaria, sin gozar de exención, pues tales operaciones son ajenas, como tales, a todo acto de aportación al régimen económico matrimonial”.*

Según el texto transcrito, el Tribunal Supremo proclama tanto la exención de las aportaciones realizadas por los cónyuges a la sociedad de gananciales, como la tributación sin exención de cualquier transmisión o donación efectuada entre cónyuges. Ahora bien, vincula la exención del artículo 45.I.B).3 del Texto Refundido del impuesto a que exista una *“ affectio societatis”*, una intención de formar una sociedad –en este caso, una sociedad de gananciales– y de hacer comunes los bienes y sus frutos.

En relación con otros criterios o doctrina administrativa existente también debe citarse el establecido por la Comunidad Autónoma de Murcia a través de su Dirección General de Tributos que en la Circular 1/2005, de 22 de diciembre, sobre Unificación de Criterios a aplicar por los Órganos Gestores que a la vista de las numerosas dudas surgidas en la interpretación de determinados temas, originado por

el cambio de argumentos jurídicos por los distintos Tribunales de Justicia, ha estimado conveniente establecer una serie de criterios unívocos que sirvan para una mejor coordinación y para una efectiva seguridad jurídica sobre la aportación de bienes efectuada a la sociedad de gananciales.

De este modo, la Circular, sin duda alguna haciéndose eco de la doctrina fijada en la matizada consulta de 11 de abril de 2005 de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda que acabamos de citar, hace referencia a la calificación de los documentos, señalando que en relación al contenido del documento presentado al liquidar debe atenderse a su verdadera naturaleza, ya que ha de tratarse de aportaciones realizadas a la sociedad de gananciales con la intención de su incorporación a la misma y su afección económica permanente en dicho régimen económico matrimonial determinado en la norma, el ganancial, pero no para otros tipos admitidos en el Código Civil. Por lo que no estarán exentas las aportaciones realizadas por los cónyuges al patrimonio privativo de los mismos, precisamente por no consistir en desplazamientos patrimoniales realizados a la sociedad de gananciales, bien se trate de una transmisión o de una donación.

Es decir, si se lleva a cabo una transmisión onerosa o una donación de un bien (de naturaleza privativa o ganancial) al patrimonio privativo de cualquiera de ellos, se estaría, en el primer caso, ante una operación sujeta y no exenta del ITP y AJD o, en el segundo caso, estaría sujeta al ISD (transmisiones de carácter lucrativo), según la naturaleza de la operación realizada. Por tanto, para determinar la posibilidad de exención ha de distinguirse entre aportaciones realizadas a la sociedad de gananciales y aportaciones realizadas al patrimonio privativo de los cónyuges.

## V. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

En la evolución histórica de la controversia en relación a la aplicación o no de la exención prevista en el Art. 45.I.B. del Real Decreto Legislativo 1/1993, es crucial el criterio fijado por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 2 de octubre de 2001, ya que ha determinado que para este tipo de aportaciones a la sociedad de gananciales es de aplicación dicha exención, siendo esta postura contraria a los dictámenes establecidos por la Administración, basándose en la posibilidad que tienen los cónyuges de aportar bienes al régimen económico matrimonial, tal y como indican los artículos 1.323, 1326 y 1458 del CC.

Con anterioridad al pronunciamiento del Alto Tribunal ya algunos TSJ sí que venían utilizando esta interpretación destacando principalmente; STSJ, Extremadura, Sala Contencioso-Administrativo, 29-07-1999; STSJ, Castilla-La Mancha, Sala Contencioso-Administrativo, 22-03-2000; STSJ, Galicia, Sala Contencioso-Administrativo, 31-03-2000; STSJ, La Rioja, Sala Contencioso-Administrativo, 3-11-2000; STSJ, Andalucía (Sevilla), Sala Contencioso-Administrativo, 6-02-1998.

Este criterio jurisprudencial ha sido seguido por diferentes Tribunales Superiores de Justicia, tal y como se puede observar en distintas resoluciones judiciales STSJ, Castilla y León (Burgos), Sala Contencioso Administrativo, 19-11-2001 (Rec. 576/2000); STSJ, Canarias (Las Palmas de Gran Canaria), Sala Contencioso Administrativo, 3-07-2002 (Rec. 2896/1998); STSJ, Galicia (A Coruña), Sala Contencioso Administrativo, 9-05-2003 (Rec. 9244/1998); STSJ, Castilla-La Mancha (Albacete), Sala Contencioso Administrativo, 21-11-2003 (Rec. 53/2000); STSJ, Extremadura (Cáceres), Sala Contencioso Administrativo, 27-03-2006 (Rec. 410/2004) aun cuando alguna de ellas no

ha interpretado correctamente el criterio fijado por el Alto Tribunal. A continuación, se dará un tratamiento pormenorizado a estas sentencias.

Tal y como se ha señalado, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 2 de octubre de 2001 ha supuesto un verdadero punto de inflexión en lo relativo a la efectiva aplicabilidad del artículo 45 I.B).3 del Texto Refundido del ITP y AJD y al 88 I.B).3 de su Reglamento.

**STS, Sala 3ª, 2-10-2001 (Rec. 8857/1999)**

La presente sentencia resuelve un recurso de casación en interés de ley interpuesto por la Xunta de Galicia contra la sentencia dictada, con fecha 29 de octubre de 1999, por la Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia contra el acuerdo de 13 de agosto de 1997 del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Galicia en lo referente a la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, girada con motivo de una aportación realizada por uno de los cónyuges mediante escritura pública a la sociedad de gananciales.

Esta sentencia desestima el recurso interpuesto al entender que cabe aplicar el supuesto de la exención en las aportaciones de bienes y derechos realizados por los cónyuges a la sociedad conyugal. Persiste dicha exención incluso después de las reformas habidas en el Código Civil y en el sistema económico matrimonial con motivo de la Ley 11/1981.

Para llegar a esta conclusión el Tribunal basa esta decisión en diferentes razonamientos.

El primero de los cuales determina que las apor-

taciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal gozan de exención en el ITP, a tenor de lo previsto tanto en el artículo 48 I.B).3 del RD Legislativo 3050/1980 como en el 45 I.B).3 del actual RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD.

Esta ha sido la tesis mantenida para todo tipo de aportaciones de bienes o derechos, desde la entrada en vigor del Decreto 1018/1967, de 6 de abril.

Esta sentencia efectúa una profunda evolución histórica sobre la diferente normativa tributaria que determina si cabe aplicar o no la exención objeto de debate. La Ley 11/1981 es escrupulosamente analizada y debatida, ya que tal y como ha determinado dicha sentencia *“Con dicha Ley, desaparecieron las categorías de bienes dotales y parafernales y, al definir los bienes propios de los cónyuges se prescindió de toda referencia a su aportación al matrimonio, de suerte que, si bien el uso del término aportaciones en el citado artículo 48 del Real Decreto Legislativo 3050/1980 era coherente con el sistema civil hasta entonces vigente, tras el cambio legislativo introducido por la Ley 11/1981, carecía de sentido la comentada exención, no siendo, ya, aplicable a las aportaciones de bienes privativos para convertirlos en gananciales, pues tal operación sólo fue factible a partir de la mencionada reforma del CC”*.

El Tribunal sentenciador manifiesta de forma indubitada que con la entrada en vigor de la Ley 11/1981 se ha abierto la puerta a la aplicación de la exención, ya que a tenor de los criterios hermenéuticos del artículo 3.1 del CC, se llega a la conclusión de que las transmisiones onerosas de bienes efectuadas por los cónyuges a la sociedad matrimonial constituyen verdaderas transmisiones su-

jetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, sin embargo, dichas aportaciones quedarán exentas a tenor de lo previsto en el artículo 45 I.B).3 del RD Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre. En este sentido conviene recordar que esta ley aplica la exención únicamente en sentido objetivo.

En lo referente a las consideraciones jurídico-fácticas, cabe manifestar que las alegaciones que esgrime el Abogado del Estado para fundamentar el recurso en base al error en el que incurre la sentencia del TSJ de Galicia, que puede entenderse gravemente erróneo para el interés general, inciden en que *“El criterio sentado en la sentencia recurrida es erróneo, porque al entender que, cuando la norma habla de una exención aplicable a la aportación de bienes y derechos a la sociedad conyugal, está comprendiendo todo el proceso de transmisión o comunicación de bienes privativos de los cónyuges al patrimonio ganancial, cualquiera que sea el título o causa de la transmisión, se está atribuyendo al precepto un alcance nada acorde con su espíritu y finalidad”*.

Esta tesis plasmada en la sentencia recurrida es por tanto gravemente lesiva para el interés general, así como para el ámbito de actuación conyugal, ya que a partir de la Ley 11/1981, ya no cabían las aportaciones para las que estaba pensada originalmente la exención prevista en el artículo 48 I.B).3 del RD Legislativo 3050/1980.

Ahora bien, el Tribunal Supremo no comparte dicha opinión y parece precisar en primer lugar, que la aportación de bienes tiene virtualidad y entidad propia al definir que en ella cabe englobar a determinados actos, ya que expresamente señala:

*“Y ello se refiere a todos los actos en virtud de los cuales cada cónyuge adscribe un bien propio al régimen de administración, aprovechamiento y car-*

*gas inherentes al régimen económico conyugal”*.

Prosigue la sentencia señalando que *“En la actualidad, es factible otorgar capitulaciones matrimoniales antes y después del matrimonio (artículo 1326 del CC), por lo que toda aportación efectuada por los cónyuges al matrimonio, goza de exención, aunque se efectuó una vez celebrado el mismo, siempre que se trate de verdaderos actos de aportación al régimen económico matrimonial, es decir, como ya se indicó anteriormente, con la calidad de afección a todos los efectos económicos matrimoniales.*

*En la actualidad es viable que los cónyuges puedan transmitirse por cualquier título bienes y derechos y celebrar, entre sí, toda clase de contratos (a tenor de lo prescrito al efecto en los artículos 1323 y 1458 del CC).*

*Antes ello no era posible, por mor de la prohibición recíproca tanto de donaciones entre cónyuges (ex artículo 1334 del CC anterior a la Ley 11/1981) como, salvo excepciones, de compraventas (ex artículo 1458 del CC anterior a la Ley 11/1981).*

*Y desaparecidas en la actualidad dichas prohibiciones y limitaciones es obvio que cualquier transmisión o donación efectuada entre cónyuges estará sometida a tributación ordinaria, sin gozar de exención, pues tales operaciones son ajenas, como tales, a todo acto de aportación al régimen económico matrimonial”*.

En definitiva, la aplicación de la exención de la aportación realizada por los cónyuges es una vía perfectamente ajustada a derecho que utilizan éstos para lograr que determinados bienes privativos se conviertan en gananciales, sin tener que recurrir a su venta o donación. Todo ello, sin perjuicio de que

es perfectamente asumible que los cónyuges puedan transmitirse por cualquier título bienes y derechos, así como celebrar entre sí toda clase de contratos. En este sentido, el artículo 1323 del CC determina que “El marido y la mujer pueden transmitirse por cualquier título bienes y derechos y celebrar entre sí toda clase de contratos” así como el artículo 1458 del mismo código donde manifiesta que “El marido y la mujer podrán venderse bienes recíprocamente”.

A partir de esta sentencia, la Administración Tributaria ha modificado el criterio fiscal que venía utilizando, admitiendo la aplicación de la exención a las aportaciones de bienes o derechos realizadas a la sociedad conyugal de carácter oneroso. (RDGT, 24 de enero de 2003 y 9 de enero de 2004)

Por todo lo anterior, cabe señalar que este tipo de operaciones pueden ser gratuitas, en cuyo caso tributarán por el ISD, u onerosa, en la que se recibe una contraprestación o nace un derecho de crédito contra la citada sociedad. De hecho, el Tribunal Supremo ha entendido por aportación cualquier acto por el cual un cónyuge adscribe un bien propio al régimen de administración, aprovechamiento y cargas inherentes al régimen económico matrimonial.

Anteriormente, este tipo de transmisiones no se podían realizar, ya que existía la prohibición recíproca tanto de donaciones entre cónyuges (ex artículo 1334 del CC anterior a la Ley 11/1981) como la realización de compraventas (ex artículo 1458 del CC anterior a la Ley 11/1981), salvo determinadas compraventas previamente tasadas.

Después de la trascendental STS 2-10-2001, contraviniendo la interpretación de la Administración, los distintos Tribunales Superiores de Justicia han ido adoptando progresivamente este mismo criterio, alguno de los cuales con cita expresa de di-

cha doctrina aunque paradójicamente las distintas interpretaciones que de la referida sentencia han hecho los diferentes Tribunales no siempre han sido unívocas.

*STSJ, Castilla y León (Burgos), Sala Contencioso Administrativo, 19-11-2001 (Rec. 576/2000)*

Sucintamente cabe señalar que la controversia existente versaba sobre una comprobación de valores realizada por el Servicio de Hacienda de la Junta de Castilla y León, por la que giraba al recurrente la liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

El recurrente alegaba que las aportaciones realizadas a la sociedad de gananciales de bienes privativos de uno de los cónyuges era una operación sujeta al ITP, pero exenta por la aplicación del art. 45 I.B).3 del TRLITP y AJD de 1993.

Por el contrario, la Administración defendía que en la operación realizada se estaba en realidad ante una donación y no ante una mera transmisión onerosa, por lo que consecuentemente no cabía aplicar el referido precepto.

El análisis de la cuestión ha de centrarse principalmente en dos aspectos; el primero de los cuales es determinar ante qué tipo de operación se está (donación o transmisión) y el segundo en cómo ha de interpretarse el precepto que contiene dicha exención.

En este sentido, el Tribunal entiende que no cabe hablar de un enriquecimiento patrimonial de la esposa con la aportación realizada por el marido a la sociedad conyugal, tampoco cabe apreciar un empobrecimiento de éste, el que resulta esencialmente en la donación, por cuanto el marido no

deja de ostentar la titularidad dominical. Por lo tanto, no puede apreciarse realizado el hecho imponible objeto del tributo, esto es, el artículo 1 y 3.1.B) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD, por lo que dicha operación resulta contraria a la liquidación realizada. Por todo ello, es de aplicación el artículo 45 I.B).3 del RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, ya que la operación tuvo lugar en el año 1994.

***STSJ, Canarias (Las Palmas de Gran Canaria), Sala Contencioso Administrativo, 3-07-2002 (Rec. 2896/1998)***

Se otorga por el demandante (marido) y la mujer escritura de aportación de una finca urbana (de la que era titular la mujer) a la sociedad de gananciales. Posteriormente, se efectuó la autoliquidación e ingreso del ITP, que correspondía a dicha operación.

El demandante presentó escrito solicitando la devolución de lo previamente ingresado, por entender aplicable la exención establecida en el artículo 45 I.B).3 del Texto Refundido del ITP y AJD, RD Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre. Tal solicitud fue desestimada por acuerdo de la Oficina Liquidadora correspondiente.

Por el contrario, la Administración demandada esgrimía entre sus argumentos que dicha acción realmente consistía en una operación patrimonial a título oneroso, en el que el cónyuge aportante recibía una contraprestación, por lo que no se estaba ante una simple aportación de un bien privativo a la sociedad de gananciales con causa de sostener las cargas matrimoniales, a la que sí sería de aplicación la referida exención.

Paradójicamente el Tribunal Superior de Justicia

estima el recurso interpuesto señalando que “Carecen de todo sentido y fundamento los razonamientos de las Administraciones codemandadas dirigidos a privar al demandante del derecho a la exención pretendida sólo porque la aportación que se pretende gravar habría sido efectuada en el ejercicio de la libertad contractual entre cónyuges establecida en el artículo 1323 del Código Civil, como si el ejercicio de la libertad debiera por principio ser sometido a tributación”.

Por lo que se llega a la conclusión de que este tipo de operaciones no pueden ser sometidas a gravamen, por lo que cabe aplicar la citada exención, ya que se está ante una simple transformación de un bien privativo en un bien ganancial, debido a que los miembros de la unidad familiar no adquieren ninguna riqueza adicional a la que previamente tenían a la realización de esta operación. Por razones puramente fiscales los poderes públicos tienen la obligación de respetar, en todo momento, estas decisiones económico-matrimoniales porque exclusivamente incumben a los miembros de la propia unidad familiar. Así parece que en esta sentencia el TSJ entiende que la exención –contrariamente a lo manifestado por el Alto Tribunal– da amparo a todas las figuras contractuales que onerosamente se realicen entre los cónyuges sin distinguir una pura transmisión operada entre los mismos de una específica aportación de bienes privativos a la sociedad conyugal.

***STSJ, Galicia (A Coruña), Sala Contencioso Administrativo, 9-05-2003 (Rec. 9244/1998)***

La Xunta de Galicia impugna a través del presente recurso contencioso administrativo el acuerdo del TEAR de Galicia, que estimó la reclamación económico administrativa formulada contra la liquidación girada por la Oficina Liquidadora del Registro de la Propiedad, practicada por el concepto de

ITP y AJD, en referencia a una escritura pública, en la que el otorgante aportaba a la sociedad de gananciales una determinada finca.

La Sala argumenta y desestima la tesis que sostiene la Administración autonómica demandante señalando que *“Dada la generalidad de aquel precepto fiscal que instituía dicha exención, ya que se comprende que a su ámbito podían acogerse tanto las aportaciones de bienes que de conformidad con el Derecho Civil Común podían los cónyuges realizar a la sociedad conyugal antes de su constitución, como las aportaciones postmatrimoniales realizadas conforme a aquellos regímenes forales o de derecho civil propio o especial”*.

Esta sentencia del TSJ de Galicia trae a colación la STS de 2 de octubre de 2001, que vino a confirmar esta tesis. Cabe recordar que la sentencia del Alto Tribunal desestimó un recurso de casación en interés de ley interpuesto por la Xunta de Galicia promovido por el Consello de la citada Xunta contra otro acuerdo del TEAR, en el que se planteaba la misma cuestión.

Por lo que en la actualidad es perfectamente asumible y posible que los cónyuges puedan transmitirse por cualquier título bienes y derechos y celebrar, entre sí, toda clase de contratos, a tenor de lo previsto en los artículos 1323 y 1458 del Código Civil. La sentencia objeto a análisis reproduce la conclusión final a la que llega la sentencia anteriormente citada del Tribunal Supremo.

*STSJ, Castilla-La Mancha (Albacete), Sala Contencioso Administrativo, 21-11-2003 (Rec. 53/2000)*

El presente recurso contencioso administrativo es interpuesto contra la resolución del Tribunal Econó-

mico Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, por la que desestimó la reclamación económica administrativa interpuesta contra la comprobación de valor y liquidación complementaria del ITP y AJD, en relación con una escritura por la que se aportó a la sociedad de gananciales conyugal varias fincas, de las que el aportante era titular privativo.

Esta cuestión de la aplicación o no de la exención a las aportaciones realizadas a la sociedad de gananciales ha sido muy discutida y ha dado lugar a múltiples resoluciones contradictorias por parte de los propios Tribunales Económico Administrativos así como por las diversas Salas de lo Contencioso Administrativo. Esta Sala ha considerado en determinadas ocasiones la exención para este tipo de operaciones, cabe recordar entre otras la sentencia dictada en fecha 16 de noviembre de 1998.

La Sala del TSJ de Albacete acoge el criterio utilizado por la sentencia del Alto Tribunal, según la cual es de aplicación la exención prevista en el artículo 45 I.B).3 del RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, para este tipo de operaciones de aportación de bienes a la sociedad de gananciales, cuya fundamentación reproduce y asume como propia.

*STSJ, Extremadura (Cáceres), Sala Contencioso Administrativo, 27-03-2006 (Rec. 410/2004)*

Este análisis jurisprudencial en relación a la aportación de bienes efectuada a la sociedad de gananciales concluye con la reciente sentencia del TSJ de Extremadura de 27 de marzo de 2006.

Se somete a la consideración de la Sala, la legalidad de la resolución dictada por el Tribunal

Económico Administrativo Regional de Extremadura sobre el ITP y AJD, que declara exenta la aportación a la sociedad de gananciales recogida en escritura pública.

La Administración actora sostiene que el contrato objeto a análisis se trata en realidad de una transmisión onerosa, ya que la exención prevista en el artículo 45 I.B).3 del RD Legislativo 1/1993 únicamente es de aplicación a las adjudicaciones que se produzcan a la disolución de la sociedad de gananciales, o aportaciones sin contraprestación.

Curiosamente la Sala que había mantenido un criterio favorable a la exención cuando el negocio de aportación tuviera como objeto la causa matrimonii (STSJ Extremadura 30-7-2002, 29-1-2003) modifica el criterio con ocasión de la STS de 2-10-2001, en el sentido de entender que *“todos los actos en virtud de los cuales cada cónyuge adscribe un bien propio al régimen de administración, aprovechamiento y cargas inherente al régimen económico conyugal”* son merecedores de dicha exención aun cuando el cónyuge aportante vea incrementado su patrimonio privativo en compensación de dicha aportación. Así indica:

*“Esta Sala había venido manteniendo el criterio contenido entre otras en sentencia 1034/1999, de 29 de junio (JT 1999\982), recaída en el recurso núm. 1317/1996 declarando que “después de la reforma del Código Civil, operada el 13 de mayo de 1981, los cónyuges pueden transmitirse por cualquier título, bienes y derechos y celebrar entre sí toda clase de contratos, de ahí que las aportaciones de bienes privativos a la sociedad conyugal sean perfectamente admisibles, y así, el contrato de aportación de un bien privativo a la sociedad ganancial, ha de considerarse como un negocio jurídico equivalen-*

*te a una transmisión patrimonial, en el que existe una “traditio” o entrega, aunque sea simbólica, y una causa, que ha de ser necesariamente la causa de sostener cargas matrimoniales, y como tal sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y sin embargo se declara exento por aplicación del 48.1 B).3. No ocurre lo mismo cuando tal aportación va acompañada de una entrega por parte de la sociedad conyugal al cónyuge que aporta el bien privativo, de un valor similar. En este caso, hay transmisión, al igual que en el caso contrario, pero hay también una verdadera contraprestación onerosa que enriquece el patrimonio transmitente o aportante, el cual se resarce del valor de la entrega de su bien privativo. En tal caso no le resulta de aplicación la exención contemplada por cuanto no nos hallamos ante una pura y simple aportación o transmisión con la causa de sostener cargas gananciales, sino que nos hallamos ante una auténtica compraventa, negocio que excede de la mera afectación de bienes. Tratándose por tanto de una transmisión onerosa, estará sujeta al Impuesto». Sin embargo ya en recursos anteriores procedió a cambiar el criterio a la vista de la Sentencia dictada por el Tribunal Supremo en interés de Ley dictada el 2 de octubre de 2001”*

La Sala desestima el recurso interpuesto y ratifica la resolución del TEAR de Extremadura impugnada, declarando exenta por el ITP y AJD la aportación del bien a la sociedad conyugal, ya que después de realizar un extenso análisis de la doctrina existente sobre la materia, determina que si el bien de referencia se encuentra en la sociedad conyugal éste responderá de las obligaciones recogidas en los artículos 1362, 1363 y 1365 del Código Civil, respaldando este carácter ganancial los artículos 1358 y 1364 del mismo texto legal, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2 del RD Legislativo 1/1993.

Dicho carácter ganancial igualmente es respaldado cuando se realiza una interpretación literal y lógica del artículo 3.1 del Código Civil, ya que cabe aplicar la exención de las adjudicaciones que a favor de un cónyuge y en pago de sus aportaciones se verifiquen a la disolución, por este mismo motivo debe considerarse también exenta la aportación, aunque sea con causa onerosa.

## VI. NORMATIVA TRIBUTARIA REFERENTE A LA EXENCIÓN DE APORTACIONES ONEROSAS EFECTUADAS A LA SOCIEDAD CONYUGAL EN LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO Y NAVARRA

A continuación, realizaremos un análisis sobre la normativa existente sobre la aportación de bienes realizada a la sociedad de gananciales en los Territorios Históricos de Gipuzkoa, Bizkaia y Álava, así como en la Comunidad Foral de Navarra.

Lo cierto es que los distintos territorios han elaborado su propia normativa tributaria correspondiente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en virtud de la facultad normativa que poseen.

En este sentido, cabe señalar que en cuanto al contenido referente a la exención de las aportaciones realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal no existen diferencias significativas entre sí, ni tampoco se distancian de lo establecido en el RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Tan solo dos cuestiones deben tenerse en cuenta en relación con la normativa foral en este

aspecto concreto.

En primer lugar, es necesario indicar que en los tres territorios históricos la normativa fue aprobada (no refundida con los problemas que dicha inoportuna o inadecuada refundición de textos puede conllevar) con posterioridad a la Ley 11/1981 de modificación del Código Civil, por lo que no cabe invocar que cuando se aprobaron las mismas los preceptos relativos a la exención de aportaciones de bienes se referían a bienes dotales o parafernales.

En segundo lugar, cabe señalar que en los territorios forales se encuentran las adquisiciones de bienes realizadas por título de donación o lucrativo equiparables llevadas a cabo por los cónyuges. Esta especificidad foral está extendiéndose progresivamente a otras Comunidades Autónomas que están atenuando la tributación para este tipo de operaciones, llegando a una tributación que se aproxima a la exención existente en la Comunidad de Madrid.

**Respecto al Territorio Histórico de Gipuzkoa** su Norma Foral 18/1987 de 30 de diciembre, por la que se aprueba el ITP y AJD, en su Título IV, Capítulo I, y concretamente en el artículo 41.B). 3 dentro del capítulo dedicado a los distintos beneficios fiscales estableció en su redacción original:

*“B) Gozarán de exención*

*3. Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges.”.*

Este precepto ha sido modificado en virtud del

artículo 7 de la Norma Foral 20/2003<sup>8)</sup>, de 15 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Parejas de Hecho en el sentido de introducir la equiparación tributaria en la aportación de bienes realizada a la sociedad de gananciales que se efectúe entre las parejas de hecho y el matrimonio en sentido tradicional (este matiz es igualmente introducido por las distintas Normas Forales de Bizkaia y Álava). Sin duda alguna, entendemos que esta equiparación es del todo acertada y necesaria, debido a que la normativa tributaria guipuzcoana no ha querido situarse al margen de la realidad social existente, por lo que también les será de aplicación la exención prevista a las parejas de hecho cuando realicen aportaciones de bienes a la sociedad conyugal.

**Respecto al Territorio Histórico de Bizkaia** su Norma Foral 3/1989, de 21 de marzo, en lo relativo a las aportaciones de bienes efectuadas a la sociedad de gananciales, tampoco presenta mayores novedades legislativas al respecto. La exención para este tipo de aportaciones está prevista en el artículo 43 I.B).3 de su Título IV, Capítulo I, dedicado a los beneficios fiscales donde de forma clara y expresa manifiesta:

*"B) Estarán exentas*

*3. Las aportaciones de bienes y derechos verificadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que en su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges.*

*Esta exención se extiende a los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudica-*

<sup>8)</sup> Esta Norma Foral entrará en vigor el día 1 de enero de 2004, si bien, cuando su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario, surtirá efectos desde el 24 de mayo de 2003.

*ciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de bienes pertenecientes a la sociedad conyugal.*

*Igual tratamiento se aplicará, en los supuestos a que se refieren los párrafos anteriores, respecto de las aportaciones, adjudicaciones, y transmisiones que efectúen los miembros de la pareja de hecho constituida conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho."*

Tal y como se puede observar, la aplicación de la exención para este tipo de aportaciones, en virtud de la Ley 2/2003, de 7 de mayo, también se hace extensible, al igual que en los distintos Territorios Históricos del País Vasco, a las parejas de hecho.

Respecto a la doctrina administrativa emanada en el Territorio Histórico de Bizkaia cabe señalar que inicialmente dicho territorio parecía postular a favor de entender el negocio de aportación de bienes como un negocio con sustantividad propia y así en su Resolución de 29-11-2001 cuando manifiesta que la aportación del inmueble privativo, que el interesado quería aportar a la sociedad de gananciales está exento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de conformidad con lo previsto en el artículo 43.I B), de la Norma Foral 3/1989, sin cuestionar en modo alguno su carácter oneroso o gratuito.

Sin embargo, con posterioridad parece que ha modificado su criterio y así en su consulta de 15-04-2005 ha variado su fundamentación y discurso y ha seguido el criterio mantenido por la DGT y la DGRN en el sentido de señalar que *"Las aportaciones pueden ser de dos tipos: gratuitas, aquéllas que*

no conllevan contraprestación alguna, u onerosas, que dan lugar al abono de cualquier tipo de contraprestación (bien simultáneamente, bien mediante el reconocimiento de un derecho de crédito a favor del aportante que debe liquidarse en el momento de la disolución de la sociedad)” indicando que las primeras se encuentran sujetas al ISD y las segundas sujetas pero exentas del ITP.

**Respecto al Territorio Histórico de Álava** en su Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y concretamente en su artículo 69 dedicado a los beneficios fiscales, recoge la exención prevista para la aportación de bienes a la sociedad conyugal, donde expresamente manifiesta en su apartado primero:

“B) Estarán exentas:

*3 Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan los cónyuges en pago de su haber de gananciales.*

*Igual disposición se aplicará en los mismos supuestos a que se refiere el párrafo anterior, respecto de las aportaciones, adjudicaciones y transmisiones que efectúen los miembros de la pareja de hecho constituida conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo.”.*

**TR de las disposiciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Decreto Foral Legislativo de Navarra 129/1999, de 26 de abril)**

Este análisis sobre el tratamiento que realizan los distintos Territorios Históricos a las aportaciones de

bienes efectuadas a la sociedad de gananciales finaliza con el tratamiento que se dispensa en la Comunidad Foral de Navarra, a este respecto, es necesario señalar que tampoco existen mayores diferencias en lo referente a la aplicación de la exención prevista para este tipo de operaciones.

En concreto, esta exención está prevista en su Título IV, Capítulo I, dedicado a los beneficios fiscales existentes para el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, donde en su artículo 35. B) manifiesta:

“B) Estarán exentas:

*3 Las aportaciones de bienes y derechos verificadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales o conquistas.”.*

Lo verdaderamente significativo de este precepto y que no debe ser omitido es que en este Decreto Foral Legislativo ha sido excluida la referencia que se hace a las parejas de hecho en la aplicación de esta exención. No obstante, estimamos que esta omisión es claramente discriminatoria para con las parejas de hecho, por lo que sería del todo conveniente que en una futura reforma o revisión del impuesto se tuviera en consideración esta creciente realidad social para que se les fuera de aplicación la exención prevista en su artículo 35.B).

## VII. CONCLUSIONES

Hasta la aprobación de la Ley 11/1981 que modificó el Código Civil, en concreto el régimen económico matrimonial, la institución de la aportación tenía un sentido propio debido a la existencia

de bienes dotales y parafernales. Esa institución fue merecedora de beneficio fiscal de la exención en los sucesivos textos normativos reguladores del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Tras la promulgación de dicha Ley cabía plantearse la existencia de un nuevo concepto de negocio de aportación de bienes privativos a la sociedad ganancial así como la subsistencia del sentido de la exención para dicha institución en el sistema impositivo.

El legislador en el año 1993 al elaborar el texto refundido y los legisladores forales mantuvieron dicha exención prevista para la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales. Sin embargo, la Dirección General de Tributos ha mantenido durante muchos años la inaplicabilidad del precepto y ello por considerar que la exención estaba prevista para el negocio de aportación tal y como estaba perfilado con anterioridad a la reforma del Código Civil.

A nuestro parecer toda aportación efectuada por los cónyuges al matrimonio goza de exención, aunque se efectúe una vez celebrado el mismo, siempre que se trate de verdaderos actos de aportación al régimen económico matrimonial, es decir, con la calidad de afección a todos los efectos económico matrimoniales; ello se desprende de la facultad que otorga la Ley a los cónyuges de transmitirse bienes y derechos contemplada en el Código Civil (artículos 1323 y 1458).

Cuando nos referimos a que la exención opera aunque las aportaciones hayan sido efectuadas una vez celebrado el matrimonio, estamos aludiendo a la facultad que otorga el artículo 1326 del CC de otorgarse capitulaciones matrimoniales antes o después de celebrado el mismo.

Otra de las cuestiones que no podíamos haber obviado en este apartado dedicado a las conclusiones se refiere a la importancia que tiene la causa en las aportaciones de bienes realizadas a la sociedad conyugal. La Teoría del Título y del Modo contenida en nuestro ordenamiento jurídico; reflejada en los artículos 609 y 1095 del CC, establece que no es suficiente que exista voluntad de transmitir por parte de los interesados sino que además debe existir un previo negocio causal para que pueda tener lugar un desplazamiento patrimonial, no obstante, defendemos que en este tipo de negocios la causa está implícitamente contenida en la propia operación, que para el caso del matrimonio o para las uniones de hecho debe ser la de sostener las cargas matrimoniales (*ad sustinenda oneri matrimonii*); con lo que cabe concluir que mediante la existencia de ésta podremos entender que se debe aplicar indubitadamente la exención contenida en el artículo 45. 1.B) del TR del ITP y AJD.

La STS de 2 de octubre de 2001, dictada en interés de ley, ha manifestado que es factible la existencia del negocio jurídico de aportación determinando la aplicabilidad y vigencia del precepto que establece la exención en el ITP. Ahora bien, la Dirección General de Tributos, deudora de la doctrina emanada por la Dirección General de los Registros y del Notariado, considera a la aportación como un negocio imperfecto, en el sentido de entender que cuando se efectúa el mismo debe precisarse su causa onerosa o lucrativa, considerando que el mismo no es susceptible de considerarse como un negocio autónomo propio cuya causa es específica, por lo que en función del carácter deberá tributar por el ITP o ISD, siendo en el primer caso de aplicación en todo caso la exención establecida en dicho impuesto.

Esa proclamada inexistencia de causa autónoma y mimética aplicación de la exención, siempre que

la transmisión fuese onerosa, ha sido matizada por la DGT en su consulta de 11 de abril de 2005 relativa a la aportación de bienes realizada por un matrimonio que se encontraba en trámites de separación.

Así puede concluirse manifestando que el criterio mantenido por la DGT de la no aplicabilidad de la exención contenida en el mencionado artículo 45 I.B).3 del RD Legislativo 1/1993 ha sido modificado tras la resolución del Tribunal Supremo como así se ha puesto de manifiesto en la Circular 1/2005, de 22 de diciembre de Unificación de criterios dictada por la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Murcia, en donde se establece:

- 1º La donación de bienes a la sociedad de gananciales es una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que en la normativa se recoja bonificación alguna para este tipo de donaciones.
- 2º Las transmisiones onerosas de bienes quedarán sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- 3º La exención contenida en el artículo 45.I.B) del TR del ITP y AJD establece que las aportaciones efectuadas a la sociedad conyugal quedan exentas del impuesto.
- 4º Si se lleva a cabo una transmisión onerosa de un bien (de naturaleza privativa o ganancial) al patrimonio privativo de cualquiera de los cónyuges será una operación sujeta y no exenta al ITP y AJD.

Por su parte, tampoco ha sido unívoca la interpretación de la STS citada por los diferen-

tes Tribunales Superiores de Justicia distinguiendo algunos la figura de la aportación de la mera transmisión onerosa de bienes entre los cónyuges.

Por nuestra parte, entendemos que la Sala 3º de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su Sentencia de 2 de octubre de 2001 se pronunció indirectamente a favor de la consideración de la aportación como un negocio jurídico autónomo con causa propia, estableciendo que la exención debe operar cuando nos encontremos ante un verdadero negocio de aportación.

5º La argumentación reiterada mantenida por la DGT sobre la inaplicabilidad de la exención contenida en el artículo 45.I.B) del TR del ITP y AJD en base a criterios interpretativos (literal, histórico y sistemático) ha sido desestimada por las sentencias de los diferentes TSJ así como por la sentencia del Alto Tribunal.

## VIII. BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *“La exención de la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”*. Revista Técnica Tributaria. Número 35, págs. 17 a 30, 1996.
- BELDA CASANOVA, César. *“El artículo 1357.2 del Código Civil o una forma irregular de aportación a la sociedad de gananciales”*. Ed. La Ley, 1998.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *“Exención*

- en el ITP y AJD de las aportaciones y adjudicaciones de bienes y derechos a la sociedad conyugal". Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, Número 11/2001.
- CHICO ORTIZ, José María. "La sociedad conyugal de gananciales y las aportaciones a la misma". Revista Crítica del Derecho Inmobiliario (RCDI), Número 614, págs. 219 a 236, Enero-Febrero 1993.
  - DíEZ-PICAZO, Luís y GULLÓN, Antonio. Sistema de Derecho Civil. "La sociedad legal de gananciales". Ed. Tecnos, Madrid, 2004.
  - GAVIDIA SÁNCHEZ, Julio Vicente. "La atribución voluntaria de ganancialidad". Edit. Montecorvo, pág. 120, Madrid, 1986.
  - LOBATO GARCÍA-MIJAN, Manuel. "La aportación de un bien a la sociedad conyugal". RDP, Enero 1995.
  - PARRA BAUTISTA, José Ramón. "La aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales. Tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Referencia a la Sentencia del TS de 2 de octubre de 2001". Noticias Jurídicas, Febrero 2002.
  - PASCUAL DE LA PARTE, César-Carlos. "La causa, su constancia expresa o no en los negocios jurídicos de atribución de ganancialidad o privatividad respecto de los bienes en los patrimonios conyugales y otras consideraciones". BICNG, pág. 1231, Mayo 1993.
  - POVEDA BERNAL, Margarita Isabel. "Negocio Jurídico de aportación a la sociedad de gananciales". Revista Crítica del Derecho Inmobiliario (RCDI), Número 640, págs. 799 a 888, Mayo-Junio 1997.
  - RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. "Las aportaciones de bienes privativos a la sociedad de gananciales: cambio de criterio de la Administración en cuanto a su exención en el ITP y AJD". Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, Número 9/2004, págs. 15 a 20.
  - RODRÍGUEZ-PALMERO, Pablo y GARCÍA DE ARRIBA, Ricardo. "La causa matrimonii en el negocio de atribución de bienes a favor de la sociedad de gananciales". Uría Menéndez Abogados. Ed. La Ley, 2006.
  - TOVILLAS MORÁN, José María. "Tratamiento de las liquidaciones paralelas en la jurisprudencia más reciente". Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, Número 21/2003, págs. 29 a 40.

# R

## Referencias

### DOCUMENTOS

---

#### **CUESTIÓN PREJUDICIAL AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS SOBRE IMPUESTO SOCIEDADES PAÍS VASCO**

- PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL Y AUTO DE ACLARACIÓN
- OBSERVACIONES JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA, DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA Y CÁMARA DE COMERCIO, INDUSTRIA Y NAVEGACIÓN DE BILBAO
- OBSERVACIONES DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA
- OBSERVACIONES REINO DE ESPAÑA
- OBSERVACIONES COMISIÓN EUROPEA

**PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO  
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**I. ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Con fecha de 2 de Setiembre de 2.005 el Procurador de los Tribunales Don Jaime Goyenechea Prado en representación de la Comunidad Autónoma de La Rioja interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Norma Foral 7/2.005, de 23 de Junio de Juntas Generales de Bizkaia, cuyo artículo 2 modifica la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 3/1.996 de 26 de Junio. Dicho proceso lleva referencia 1.335/2.005, y en el se constituyeron como partes demandadas la Diputación Foral y Juntas Generales de Bizkaia, la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, así como la "Confederación Empresarial Vasca-CONFEBASK".

**SEGUNDO.-** Seguidos los trámites pertinentes, en fecha de 25 de Noviembre de 2.006 se formalizó el escrito principal de demanda en que se instaba de este Tribunal la declaración de nulidad de la nueva redacción dada a los artículos 1; artículo 15; artículo 29.1a); artículo 37, y artículo 39, y de las disposiciones adicional segunda y final primera de la nueva norma -Folios 122 a 157-. Como fundamento principal, y haciendo variadas citas normativas y de la jurisprudencia comunitaria e interna, el recurso exponía que tales medidas fiscales constituían Ayudas de Estado a los efectos del artículo 87 del Tratado CE, y ni siquiera habían sido comunicadas a la Comisión Europea. Al oponerse a dicha demanda, las partes demandadas hicieron oposición a esa calificación de las medidas como Ayudas de Estado, y, en su caso, amplia referencia a las eventuales dudas que la cuestión podría suscitar en términos de Derecho Comunitario europeo con la necesaria remisión prejudicial del asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en base al artículo 234 del Tratado. -Folios 231 a 265,

273 a 317, 318 a 355 y 356 a 380-.

**TERCERO.-** Concluidas las normales actuaciones del proceso, la Providencia de 10 de Abril de 2.006, dejó las actuaciones pendientes de señalamiento de día para la Votación y Fallo por el turno establecido.

**CUARTO.-** Por medio de Providencia de 14 de Junio de 2.006, adoptó la Sala la siguiente resolución; "Visto el estado de conclusión del presente proceso, al que por razón de la materia el artículo 66 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativo antepone para su Votación y Fallo, y sin prejuzgar ahora este Tribunal la procedencia de su planteamiento, óigase a las partes por plazo común de diez días acerca de la pertinencia de remitir prejudicialmente al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la cuestión interpretativa de si las medidas tributarias contenidas en los ordinales Uno, Dos, Cuatro y Seis del Artículo 2 de la Norma Foral de Juntas Generales de Bizkaia, 7/2.005, de 23 de Junio, por los que se modifican los artículos 11, 15.11, 29.1.a), 37 y 39 de la Norma Foral 3/1.996, de 26 de Junio, del Impuesto sobre Sociedades, son contrarias al Tratado por causa de ser susceptibles de calificarse como Ayuda del artículo 87.1, y haberse promulgado sin cumplimiento del deber de comunicación previa a la Comisión dispuesto por el artículo 88.3 y la jurisprudencia comunitaria."

**QUINTO.-** En respuesta a dicha Providencia han tenido entrada escritos de 30 de Junio, 4 de Julio de 2.006, de las representaciones procesales respectivas de CONFEBASK, Diputación Foral, Juntas Generales y Comunidad Autónoma de Castilla y León, pronunciándose favorablemente las tres primeras respecto de dicha remisión y en contra de ella la referida parte recurrente. -Folios 481 a 532 -.

## II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

### PRIMERO.- SOBRE LA NECESIDAD DE PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN.

Establece el artículo 234 TUE que; «El Tribunal de Justicia será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial: a) sobre la interpretación del presente Tratado; b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones de la Comunidad y por el BCE; c) sobre la interpretación de los estatutos de los organismos creados por un acto del Consejo, cuando dichos estatutos así lo prevean.

Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo.

Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal de Justicia».

Como señala la Sentencia del TJCEE (Gran Sala), de 6 de Diciembre de 2.005, en el Asunto 461/03, “En lo relativo a las cuestiones de interpretación, la sentencia de 6 de octubre de 1982, CILFIT y otros (283/81, Rec. p. 3415), apartado 21, declaró que un órgano jurisdiccional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, cuando se suscita ante él una cuestión de Derecho comunitario, ha de dar cumplimiento a su obligación de someter dicha cuestión al Tribunal de Justicia, a menos que haya

comprobado que la cuestión suscitada no es pertinente, o que la disposición comunitaria de que se trata fue ya objeto de interpretación por el Tribunal de Justicia, o que la correcta aplicación del Derecho comunitario se impone con tal evidencia que no deja lugar a duda razonable alguna (véase igualmente la sentencia de 15 de septiembre de 2005, Intermodal Transports, C-495/03, Rec. p. I-0000, apartado 33).”

Y como señala asimismo la Sentencia de 15 de Septiembre de 2.005, (Sala Primera), en asunto 495/03, “En cuanto a la cuestión prejudicial y, en relación, en primer lugar, con los órganos jurisdiccionales nacionales cuyas resoluciones pueden ser objeto de un recurso judicial de Derecho interno, del artículo 234 CE, párrafo segundo, se desprende que, como han recordado el Gobierno neerlandés y la Comisión de las Comunidades Europeas, *tales órganos jurisdiccionales tienen la facultad y no la obligación de plantear una cuestión prejudicial interpretativa al Tribunal de Justicia si consideran que para dictar su sentencia es necesaria una resolución sobre este extremo.*

A este respecto, debe recordarse, en particular, que el objetivo de la obligación de someter una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia que establece el artículo 234 CE, párrafo tercero, para los órganos jurisdiccionales nacionales cuyas resoluciones no puedan ser objeto de recurso es impedir que se consolide, en un Estado miembro cualquiera, una jurisprudencia nacional que no se ajuste a las normas del Derecho comunitario (véanse, en particular, la sentencia de 22 de febrero de 2001, Gomes Valente, C-393/98, apartado 17, y la jurisprudencia citada en dicho apartado).

Pues bien, este objetivo se alcanza cuando quedan sujetos a esta obligación de remisión, sin perjuicio de los límites admitidos por el Tribunal de Justi-

cia (sentencia de 6 de octubre de 1982, CILFIT y otros, 283/81, los tribunales supremos, así como cualesquiera órganos jurisdiccionales nacionales cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial (véanse la sentencia de 4 de junio de 2002, Lyckeskog, C-99/00, apartados 14 y 15, y jurisprudencia citada en dichos apartados). *En cambio, en virtud del Tratado CE los órganos jurisdiccionales nacionales cuyas resoluciones son susceptibles de recurso jurisdiccional de Derecho interno pueden apreciar libremente la eventual necesidad de plantear una cuestión prejudicial interpretativa al Tribunal de Justicia.*”

La situación en la que se encuentra esta Sala es la última de las citadas, pues frente a sus sentencias cabe, en supuestos como el presente, un recurso de derecho interno ante el Tribunal Supremo, -artículo 123.1 de la Constitución-, de conformidad con el artículo 86.3 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, 29/1.998, de 13 de Julio. Se está por ello en la situación del segundo párrafo del artículo 234 TCEE, en que el Tribunal, desde la perspectiva del Derecho europeo, goza de la libre facultad de apreciar esa necesidad de promover la cuestión sin quedar sujeto al imperativo de hacerlo por parte del Tratado.

La clave de esa necesidad de promover la cuestión la pone este Tribunal en que si bien se esgrimen por la parte recurrente Decisiones de la Comisión Europea relativas a la materia de Ayudas de Estado que guardan alguna relación con las normas tributarias enjuiciadas, y sentencias del TJCEE que las respaldan, y que han dado lugar incluso a un precedente de la jurisprudencia interna en ese sentido de la necesaria comunicación a la Comisión como Ayudas de Estado, -STS de 9 de Diciembre de 2.004-, se dan recientes elementos extraídos de la propia actividad del Tribunal de Justicia competente para la interpretación del Tratado, -muy en especial

la Sentencia de 6 de Setiembre de 2.006 en el Asunto C-88/03-, que abren una perspectiva muy diversa para el enfoque de la cuestión. De este modo, esta Sala no ve garantizada una válida y actual interpretación del Tratado sobre el punto discutido en este proceso y en otros varios relacionados con él si se atiende a los precedentes internos, pudiendo llegarse a soluciones y pronunciamientos contradictorios según que dicha remisión prejudicial se produzca o no. Por ello, y a pesar de no concurrir en este nivel jurisdiccional de Tribunal autonómico esa obligación estricta de planteamiento de la cuestión de interpretación del Tratado, considera que no puede formarse un juicio certero sobre la solución del litigio sin recabar la cooperación del Alto Tribunal comunitario, y muy especialmente cuando éste, pese a desestimar el recurso de Anulación de la Republica Portuguesa contra la Decisión 2003/442 de la Comisión, acaba de definir por vez primera unos criterios generales para la solución del problema, y la subsunción en ellos de otras situaciones distintas a la examinada en dicho proceso no resulta evidente.

La decisión de la controversia cuenta además con una enorme trascendencia presente y futura respecto del ejercicio de facultades y potestades normativas que, como enseguida vamos a detallar, vienen reconocidas por el ordenamiento interno en favor de las instituciones de los Territorios Históricos Forales del País Vasco-Euskadi enclavados en la Comunidad Autónoma del mismo nombre, hasta el punto de que del sentido de la sentencia que recaiga dependerá la subsistencia efectiva de poderes normativos reconocidos por la ley interna del Estado miembro. Le parece necesario a esta Sala que la viabilidad de esas potestades frente al Tratado de la Unión Europea sea definida con la mayor claridad y prontitud para evitar graves disfunciones e incertidumbres a los operadores económicos que se sitúan en el ámbito de aplicación de las normas tri-

butarias afectadas, y asimismo a las instituciones públicas y organizaciones privadas externas a la Comunidad Autónoma vasca que cuestionan tales prerrogativas y facultades desde el prisma del derecho comunitario europeo. Existe, en suma, una exigencia de seguridad jurídica general sobre la materia que no favorece ninguna solución alternativa a la que ahora se adopta por esta Sala.

## SEGUNDO. - EL MARCO INSTITUCIONAL Y NORMATIVO TRIBUTARIO EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO.

- 1º) Con base y amparo en el artículo 2, Capítulo III del Título VIII, (artículos 143 a 158), y Disposiciones Adicional Primera y Transitoria Segunda de la Constitución Española de 1.978, el País Vasco constituye una Comunidad Autónoma dentro del Reino de España que se rige por un Estatuto de Autonomía aprobado por la Ley Orgánica de las Cortes Generales Españolas 3/1.979, de 18 de Diciembre. (En adelante EAPV).

Para ponderar el alcance competencial de esa autonomía política y administrativa habría que remitirse a los artículos 148 y 149 de la Constitución y al Título 1 del Estatuto de Autonomía, -artículos 10 a 23-.

El artículo 40 de dicho Estatuto establece que para el adecuado ejercicio y financiación de sus competencias el País Vasco, **“dispondrá de su propia Hacienda Autónoma”**, y el artículo 41 dispone que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico. Dentro de los principios y bases del régimen de Concierto el apartado 2 de di-

cho artículo 41 menciona que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, (provincias vascas de régimen foral), *“podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.”*. Se incluyen seguidamente como bases y principios de dicho régimen los de que la gestión tributaria en su conjunto de todos los impuestos, salvo los aduaneros, se efectuará por las Diputaciones Forales; que las Instituciones forales deben adoptar los acuerdos pertinentes para aplicar en su respectivo territorio las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar en territorio común; así como que, *“la aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma”*. El régimen debe aplicarse de acuerdo con el principio de solidaridad constitucional.

Como apunte aclaratorio de lo anterior añadimos que dentro de la estructura política institucional de la Comunidad Autónoma se dan dos niveles diferentes, el de las Instituciones Comunes a todo el ámbito del País Vasco, (Gobierno autónomo, Parlamento), y el de los Órganos o Instituciones Forales con competencias limitadas a los tres Territorios Históricos o demarcaciones administrativas internas que lo forman, y que integran a su vez a los Municipios.

2º) Promulgado el primer Concierto postconstitucional por Ley de Cortes 12/1.981, de 13 de mayo, el posterior y actualmente vigente resultó aprobado, con duración indefinida, por Ley 12/2.002, de 23 de Mayo, y dentro de su Capítulo 1, sobre Tributos, se reiteran los principios estatutarios en los artículos 1º y 2º, dedicándose después el artículo 3º a sentar los deberes que recaen sobre los Territorios Históricos en su creación normativa en orden a la *armonización fiscal*, (adecuación en cuanto a terminología y conceptos, mantenimiento de “una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado”, garantía de libertades de circulación y establecimiento de personas, y circulación de bienes, capitales y servicios, sin efectos discriminatorios, menoscabo de la competencia empresarial o distorsión en la asignación de recursos).

Dentro de las reglas de colaboración entre las Administraciones del Estado y las Forales de la Comunidad Autónoma es de destacar que ambas quedan recíprocamente obligadas por el artículo 4º a comunicarse con antelación a su entrada en vigor los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria, cuya adecuación al Concierto puede llegar a ser examinada por una Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, de composición paritaria, que propicia en su seno el alcance de acuerdos sobre las posibles discrepancias. -Artículos 63 y 64-

Ciñéndonos a la regulación de los tributos y en particular al Impuesto sobre Sociedades, los artículos 14 a 20 se dedican a determinar los puntos de conexión, (domicilio fiscal, volumen de operaciones realizadas en cada territorio, estatal o común y foral), que deter-

minan a qué régimen va a quedar sometido en cada caso el sujeto pasivo, que será bien el impuesto de normativa autónoma o bien el impuesto estatal; y otras reglas sobre reparto de competencias en materia de retenciones, ingresos, inspección, etc...

3º) El Capítulo II del Concierto de 2.002 se dedica a las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco, que se rigen por los principios de *autonomía fiscal y financiera del País Vasco para el desarrollo y ejecución de sus competencias*, respeto de la solidaridad constitucional, y coordinación y colaboración con el Estado en materia de *estabilidad presupuestaria*. -Artículo 48-

Dada esa autosuficiencia financiera de la Comunidad Autónoma, (CAPV), es el País Vasco el que ha de contribuir a sostener las cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma, lo que se lleva a cabo mediante el Cupo Global, cuya metodología de fijación se establece quinquenalmente mediante acuerdo de la Comisión Mixta refrendado por Ley de Cortes Generales, y actualizaciones anuales. Se tiene por cargas no asumidas aquellas que corresponden a competencias cuyo ejercicio efectivo no ha asumido la Comunidad Autónoma, a cuyo efecto, -y dicho de manera sintética-, del total de gastos del Presupuesto del Estado se deduce la dotación presupuestaria íntegra de las competencias con que cuenta el País Vasco desde la fecha de efectividad de la transferencia y tras diversos y legalmente pormenorizados ajustes referidos a diversos tributos, (IVA, II.EE), -Artículos 53 a 55-, y compensaciones, -artículos 56-, se llega mediante índices a determinar el cupo de cada Territorio Histórico en función de su renta en relación

con la del Estado.-Artículo 57-.

De otra parte, y para cerrar el círculo de la autofinanciación, los ingresos que obtienen las Haciendas de los Territorios Históricos Forales de la gestión y recaudación tributaria derivada del Concierto, una vez descontado ese Cupo a satisfacer al Estado, se distribuyen entre aquellas y la Hacienda General autónoma del País Vasco, que recibe de tales Haciendas forales las aportaciones reguladas por los artículos 20 y siguientes la Ley del País Vasco 27/1.983, de 25 de Noviembre, ley esta que consagra la autonomía financiera y presupuestaria, tanto de la Comunidad autónoma, como de cada uno de los Territorios Históricos que la integran. -Artículo 14-.

Es consecuencia inherente a todo lo anterior que el ejercicio y gestión de las competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma se financie directamente con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, sin perjuicio del sistema de Cupo mediante el que la contribución del País Vasco por las mismas se articula. Existe una previsión legal de financiación conjunta entre el Estado y la CAPV de inversiones a realizar dentro o fuera del País Vasco, cuando cuenten con valor estratégico, interés general u otras circunstancias especiales que lo hagan recomendable.- Disposición Adicional Cuarta del Concierto de 2.002-.

4º) Procede hacer también alusión al procedimiento de gestación de las normativa tributaria emanada del País Vasco como consecuencia del régimen de Concierto Económico con el Estado a que venimos refiriéndonos. Y así:

- La competencia para su aprobación recae en las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, Juntas Generales y Diputaciones Forales-, de Vizcaya, (Bizkaia) Alava, y Guipúzcoa (Gipuzkoa).
- El instrumento normativo principal y de superior rango es la Norma Foral de las Juntas Generales de cada territorio. Dichas disposiciones carecen de rango formal de ley y surgen de órganos asamblearios de representación y participación popular, regulados por las disposiciones de Organización Institucional respectivas, y cuyos miembros, (denominados *Apoderados* o Procuradores) son elegidos por sufragio universal, libre, directo y secreto, por sistema de representación proporcional. -Artículo 37.5 EAPV y artículo 10 de la LPV 1/1.987, de 27 de marzo-.
- En la antesala de la tramitación de las normas forales tributarias, además de la comunicación anticipada de proyectos a la Administración del Estado a que se refiere el artículo 40 del Concierto ya antes mencionada, se registra la intervención del Órgano de Coordinación Tributaria de la propia C.A.P.V. prevista por el artículo 11 de la Ley del País Vasco 3/1.989, de 30 de Mayo, quien emitirá informe sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización por ley del Parlamento Vasco o por la citada Ley autonómica, y a cuyos efectos las Diputaciones Forales remitirán al citado Órgano de Coordinación Tributaria el anteproyecto de disposición general de que se trate previamente a su propuesta al órgano a quien corresponda su aprobación.

### TERCERO.- LAS NORMAS TRIBUTARIAS SUSTANTIVAS IMPUGNADAS EN EL PROCESO.

La disposición impugnada en el proceso contiene en su artículo 2º, diversos apartados mediante los que se introduce la nueva redacción de los antes citados preceptos del Impuesto sobre Sociedades;

Vamos a centrar específicamente ahora esta cuestión en tres de dichas disposiciones, por ser aquellas que en términos resolutivos mayor duda ofrecen y las que, en todo caso, ejemplarizan las demás.

- A) El apartado Cuatro da redacción a la letra a) del artículo 29 de la normativa del impuesto, sobre el **tipo impositivo**, estableciendo; **“Con carácter general el 32,5 por 100”**. El tipo general del Impuesto sobre Sociedades según la normativa común del Estado, -artículo 28.1 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto-Legislativo 4/2.004, de 5 de Marzo-, es del **35 por 100**.
- B) El apartado Seis da nueva redacción al artículo 37 de la normativa vizcaína sobre el Impuesto de Sociedades, y se refiere a **“Deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos”**, con la siguiente regulación, que para mayor garantía, y pese a su notable extensión, nos vemos obligados a transcribir en su integridad:

*“1. Las inversiones que se realicen en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, sin que se consideren como tales los terrenos, darán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del 10 por 100 del importe de dichas inversiones.*

*Se entenderá que un activo fijo no es nuevo*

*si previamente ha sido utilizado por otra persona o entidad, en el sentido de haber sido incorporado a su inmovilizado o debiese haberlo sido de conformidad con el Plan General de Contabilidad, pese a que no hubiese entrado en funcionamiento*

2. *Serán acogibles a la deducción prevista en el apartado anterior las inversiones realizadas en régimen de arrendamiento financiero, a excepción de los edificios.*
3. *Lo dispuesto en el apartado 1 anterior será, asimismo, de aplicación:*
  - a) *A las inversiones realizadas en el ejercicio en aplicaciones informáticas.*
  - b) *A las cantidades invertidas en la adquisición de pabellones industriales rehabilitados para su transmisión, en la adquisición de pabellones industriales para su rehabilitación o en la rehabilitación de pabellones industriales ya integrados en el activo de la empresa.*

*A estos efectos, se considerarán pabellones industriales aquellos que se encuentren ubicados en una zona calificada municipalmente como industrial, independientemente de cuál sea la actividad que se desarrolle en el citado pabellón y obras de rehabilitación, las destinadas a la reconstrucción de los pabellones mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas, y siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de la adquisición, si se adquieren para rehabilitar, o del valor neto por el que estuviera contabilizado el bien si se rehabilita un pabellón que ya formara parte del*

activo de la empresa.

4. Las inversiones mencionadas en los apartados anteriores deberán reunir las características y cumplir los requisitos siguientes:

a) Que se contabilicen dentro del inmovilizado las cantidades invertidas.

b) Que los activos en que consistan tales inversiones, a excepción de los equipos informáticos, tengan establecido, al menos, un período mínimo de amortización de cinco años, calculado en los términos que se establezca reglamentariamente.

c) Que los elementos en que consistan las inversiones se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

i) Que no tributen por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, bien porque no estén sujetos o porque, estándolo, estén exentos

ii) o que se trate de inversiones en vehículos automóviles de turismo adquiridos por entidades que, aun tributando por el citado Impuesto, se dediquen con habitualidad al arrendamiento, sin posibilidad de opción de compra «renting», de esos vehículos automóviles por tiempo superior a tres meses a una misma persona o entidad, durante un período de doce meses consecutivos, excepto que los mismos sean objeto de cesión a personas o entidades vinculadas en los términos previstos en el apartado 5 del artículo 79 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y siempre que esos vehículos auto-

móviles se afecten exclusivamente al desarrollo de las actividades de alquiler referidas

d) Que el importe del conjunto de activos objeto de la inversión supere en cada ejercicio la cifra de 60.100 euros y que cumpla uno de los dos requisitos siguientes:

- Superar el 10 por 100 del importe de la suma de los valores contables preexistentes del activo fijo material y del activo inmaterial correspondiente a programas informáticos y a bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, deduciendo las amortizaciones.

- O, superar el 15 por 100 del importe total del valor contable del activo fijo de la misma naturaleza, sin deducir las amortizaciones.

A los efectos de determinar el valor contable, se atenderá al balance referido al último día del período impositivo inmediato anterior al del ejercicio en que se realice la inversión, sin computar el correspondiente al activo fijo objeto de la inversión que se encuentre en curso a la mencionada fecha. Se entenderá por activo fijo de la misma naturaleza, el que se incluya o vaya a incluir en la misma cuenta, de tres dígitos, del Plan General de Contabilidad o, en su caso, de los planes sectoriales oficialmente aprobados.

A los efectos del cómputo de la cifra de 60.100 euros y del cumplimiento de los requisitos a que se refiere esta letra, se tendrán en cuenta exclusivamente los importes de las inversiones efectuadas en activos que reúnan

las características y cumplan los requisitos a los que se refieren los apartados 1, 2, 3 y las letras anteriores del presente apartado de este artículo, no computándose las cantidades excluidas en virtud de lo dispuesto en las reglas 1.ª, 2.ª y 3.ª del apartado 7 del presente artículo.

5. Así mismo, podrán aplicar la deducción prevista en el apartado 1 de este artículo aquellas empresas que, habiendo cumplido los dos requisitos previstos en la letra d) del apartado 4 anterior, no superen el importe de 60.100 euros en el conjunto de los activos objeto de la inversión, siempre que formalicen al menos un contrato laboral indefinido durante el ejercicio que suponga un incremento de la plantilla media y lo mantenga durante los tres años siguientes.
6. Con carácter general las inversiones en elementos de activo fijo material previstas en este artículo, así como las previstas en el resto de esta Norma Foral, se entenderán realizadas en el momento de su puesta en funcionamiento.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar, en proyectos de inversión de larga duración en los que transcurran más de doce meses entre la fecha del encargo de los bienes y la fecha de su puesta a disposición, por entender realizada la inversión a medida que se efectúen los pagos y por la cuantía de éstos, con aplicación del régimen de deducción vigente a la fecha en que se formalizó el contrato con el proveedor de los bienes de inversión.

Una vez ejercitada la opción, el criterio regirá para toda la inversión.

El sujeto pasivo que desee ejercitar dicha opción deberá, en el plazo de un mes contado desde la fecha del contrato, comunicarlo por escrito a la Diputación Foral, señalando el montante de la inversión contratada, el calendario previsto de entrega y pago de los bienes.

Asimismo, deberá adjuntarse a la referida comunicación copia del contrato.

7. Para el disfrute de la deducción contemplada en este artículo deberán observarse las siguientes reglas:

- 1.ª En las adquisiciones de activos, formará parte de la base para la deducción la totalidad de la contraprestación convenida, con exclusión de los intereses, tributos indirectos y sus recargos, que no se computarán en aquella, con independencia de su consideración a efectos de la valoración de los activos. Asimismo, se deducirá, en su caso, en el 67,5 por 100 del importe de las subvenciones recibidas por la adquisición de los mismos bienes.

En el supuesto de que las inversiones consistan en bienes inmuebles se excluirá de la base de la deducción, en todo caso, el valor del suelo.

Cuando las inversiones consistan en la rehabilitación de pabellones industriales, la base vendrá determinada por las cantidades destinadas a la rehabilitación de los mismos, así como por el importe del precio de adquisición de éstos, en el caso de adquisición para su rehabilitación, con exclusión de los conceptos señalados en los párrafos anteriores.

2.º La base de la deducción no podrá resultar superior al precio que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre sujetos independientes.

3.º La aplicación de la deducción será incompatible con cualesquiera otros beneficios tributarios relacionados con las mismas inversiones, excepto en lo que se refiere a la libertad de amortización y a la amortización acelerada.

4.º La transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso de los bienes en que se materialice la inversión durante el plazo a que se refiere el apartado 4 del artículo 46 de esta Norma Foral, determinará la obligación de ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones aplicadas y los correspondientes intereses de demora, importe que deberá sumarse a la cuota resultante de la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en que se produzca la desafectación.

Sí como consecuencia de la indicada desafectación, se redujese la cuantía de las inversiones a límites inferiores a los establecidos para tener acceso al disfrute de las deducciones se perderán éstas en su integridad, originándose la obligación de ingreso antes señalada. Del mismo modo se procederá cuando no se mantuviera el empleo creado durante el plazo fijado en el apartado 5 anterior.

Se exceptúan de lo previsto en los párrafos anteriores los supuestos en los que, por una sola vez y en el plazo máximo de un mes, se afecte nuevamente el bien

o se reponga éste por otro de similar importe y características.”

Respecto de la transcrita disposición no existe equivalente general en el ordenamiento tributario del Estado, donde el Capítulo IV, Título VI del Texto Refundido de la LIS, -artículos 35 a 44-, recoge varios tipos de deducciones específicas por actividades de I+D, fomento de las tecnologías de la información y comunicación, exportaciones, bienes de interés cultural, etc..., pero no una deducción general del 10 por 100 por la inversión en activos nuevos.

C) El apartado 7 contiene el siguiente texto:

«Artículo 39.- Reserva para Inversiones Productivas y/o para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético.

1. Los sujetos pasivos sometidos al tipo general del Impuesto y las cooperativas fiscalmente protegidas podrán deducir de la cuota líquida el **10 por 100** de las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, destinen a una Reserva especial denominada Reserva para Inversiones Productivas y/o Reserva para Actividades de Conservación y Mejora del Medio Ambiente o Ahorro Energético, que deberá cumplir las siguientes condiciones:

1.º El importe destinado a la Reserva deberá ser materializado, en el plazo de dos años desde el cierre del ejercicio con cuyos beneficios se dota la Reserva, en la inversión en activos fijos materiales nuevos, excluidos los terrenos y los elementos que tributen por el Impuesto Especial so-

bre Determinados Medios de Transporte. Los activos deberán afectarse al desarrollo de la explotación económica de la entidad manteniéndose en funcionamiento en la misma durante cinco años, como mínimo, o durante su vida útil si ésta fuere inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

A estos efectos, las inversiones se entenderán realizadas en el momento de su puesta en funcionamiento.

No obstante lo dispuesto en el párrafo primero anterior, cuando el plazo transcurrido entre el encargo en firme de los bienes y su recepción efectiva por la entidad sea superior a dos años, los pagos realizados a cuenta de los bienes podrán considerarse como materialización de la citada Reserva, en los períodos impositivos en los que se realicen.

Transcurrido el plazo de dos años a que se refiere el párrafo primero anterior sin que se haya producido la materialización de la reserva, la parte de deducción practicada correspondiente a la reserva no materializada deberá sumarse, con los intereses de demora, a la cuota resultante de la declaración liquidación correspondiente al ejercicio en que venza el citado plazo.

2º. Las dotaciones a la Reserva para Inversiones Productivas habrán de figurar en el pasivo del balance con absoluta separación y título apropiado, debiendo efectuarse las citadas dotaciones con cargo a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias

del ejercicio en el momento de su distribución.

3º. Los recursos propios de la entidad deberán incrementarse en la cuantía de la dotación de la Reserva respecto de los recursos propios del ejercicio anterior, cuantía que deberá mantenerse durante los cinco años siguientes a su total materialización, salvo que se produzca una disminución derivada de la existencia de pérdidas contables.

2. La Reserva para Inversiones Productivas y/o Reserva para Actividades de Conservación y Mejora del Medio Ambiente o Ahorro Energético será indisponible en tanto que los bienes en que se materialice deban permanecer afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, de conformidad con lo dispuesto en la condición 1.º del apartado 1 anterior.
3. En el caso de liquidación de la sociedad, la parte de deducción practicada correspondiente a la Reserva no aplicada o no materializada y sus correspondientes intereses de demora deberán sumarse a la cuota resultante de la declaración-liquidación correspondiente al ejercicio de liquidación.

Igualmente se procederá en los casos de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cesión global del activo y del pasivo, salvo si la Reserva y su correspondiente materialización e inversión se conservasen en la entidad continuadora de los negocios en los mismos términos en que venían figurando en la predecesora.

4. La materialización de la Reserva a fines

*distintos de los que esta Norma Foral autoriza, o el incumplimiento del plazo o de las condiciones de materialización especificados en el apartado 1 anterior, determinará la obligación de ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por la deducción practicada y los correspondientes intereses de demora, importe que deberá sumarse a la cuota resultante de la declaración-liquidación correspondiente al ejercicio en el que se produzca cualquiera de las citadas circunstancias.*

5. *Las inversiones en las que se materialice dicha Reserva no podrán gozar de ningún otro beneficio tributario relacionado con las mismas inversiones, excepto en lo que se refiere a la libertad de amortización y a la amortización acelerada.»*

#### CUARTO.- PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN INTERPRETATIVA.

##### A) Normativa y doctrina de la jurisprudencia europea.

Dice el Artículo 87.1 TCE (antiguo artículo 92), que, *“salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.”*

Dado que las medidas tributarias de que se trata en este caso nunca podrían ser encajables en las excepciones de variado signo de los apartados 2 y 3 de dicho artículo, nos atenemos directamente a

que el Artículo 88.3 indica que, *“La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado común con arreglo al artículo 87, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva.”*

También el artículo 2 del Reglamento (CE) núm. 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, establece que «el Estado miembro interesado deberá notificar a la Comisión con la suficiente antelación cualquier proyecto de concesión de nueva ayuda». El artículo 3 del Reglamento dispone que la ayuda nueva «no podrá llevarse a efecto antes de que la Comisión adopte o deba considerarse que ha adoptado una decisión autorizando dicha ayuda». El artículo 4, apartado 4, del citado Reglamento establece que la Comisión adoptará una decisión de incoar el procedimiento contemplado en el artículo 88, apartado 2 (en lo sucesivo, «procedimiento de investigación formal»), si comprobare, tras un examen previo, que la medida notificada plantea *«dudas sobre su compatibilidad con el mercado común»*.

Estas facultades de la Comisión han sido reafirmadas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que ha confirmado la obligación de notificación previa de todo proyecto de medida estatal susceptible de ser calificada como tal, y la prohibición de ejecución de tales medidas hasta que la Comisión no se pronuncie respecto de su compatibilidad con el mercado común, con la facultad de los jueces nacionales de dejar en suspenso toda medida estatal susceptible de ser concebida como tal por no haber sido comunicada, aunque pudiese ser luego decla-

rada compatible.

El concepto incluye las siguientes características:

- Intervención del Estado en un sentido muy amplio, incluso sin utilizar fondos públicos.
- Concesión de ventaja de cualquier naturaleza que aligere la carga fiscal, (reducción de base imponible, amortización acelerada, crédito fiscal, exención, etc...), pues todas representan consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales.
- El carácter selectivo de la ayuda al otorgar una ventaja a determinadas empresas o producciones, por contraposición a medidas estatales de alcance general. Este criterio de selectividad comprende supuestos tales como la aplicación discrecional, la limitación a una parte del territorio (ayudas regionales) o a determinados sectores económicos.
- Afectación a los intercambios comunitarios y de la competencia.

La jurisprudencia comunitaria requiere que se examine en el marco de un régimen jurídico concreto si una medida nacional puede favorecer a determinadas empresas o producciones, lo que resulta válido cuando la medida no es adoptada por el legislador nacional sino por una autoridad infraestatal, ya que en tal caso pueden también cumplirse los requisitos del artículo 87.1 TCE, -Así Sentencia de 14 de Octubre de 1.987 en Asunto 248/84-

Partiendo de esta caracterización tan esquemáticamente expuesta, el componente verdaderamente clave es, por tanto, el de la selectividad, y la elemental pregunta que surge es si medidas tributarias

establecidas con carácter general, y sin otorgar ventaja a determinadas empresas o producciones, por el solo hecho de afectar y tener eficacia limitada al ámbito competencial territorial de un poder infraestatal dotado de autonomía para regular los tributos, han de conceptuarse como “selectivas” y quedar sometidas a la disciplina de los artículos 87 y 88 TCEE.

Recientemente, en el recurso de anulación C-88/03 contra la Decisión 2.003/442 de la Comisión Europea, el Abogado General rechazaba esa proposición y se preguntaba por qué principios han de aplicarse para determinar si las modificaciones en los tipos impositivos nacionales adoptados únicamente para una determinada región geográfica de un Estado miembro se hallan comprendidos dentro del ámbito de aplicación de las normas comunitarias sobre las ayudas de Estado y recordaba en el punto 43 de sus Conclusiones, “*que hasta la fecha, el Tribunal de Justicia nunca ha respondido a esta cuestión en su jurisprudencia*”.

En efecto, si los criterios de la Comisión reflejados en la Comunicación de la Comisión sobre Fiscalidad Directa de 1.998, (C-384), que se refieren en general a las notas y características del concepto de ayuda de Estado, han sido respaldados por el TJCEE, y si en lo que afecta a este último problema aludido de los territorios de Países miembros que gozan de autonomía fiscal, el punto de vista de la Comisión fue aparentemente respaldado en las Conclusiones del Abogado General Saggio a los Asuntos C-400/97 a C-402/97, respecto de normativa del País Vasco de incentivos a la inversión empresarial, cuyas medidas calificó de especificidad regional otorgando naturaleza meramente *formal* al hecho de tales medidas fuesen adoptadas por entes territoriales competentes dotados de autonomía por el derecho interno para promulgarlas, el TJCEE no llegó entonces a pronunciarse por haber

sido desistido el proceso interno en que se le consultó prejudicialmente por este mismo Tribunal de acuerdo con el artículo 234 del Tratado.

Tampoco se ha pronunciado decisivamente sobre ese punto el Tribunal de Primera Instancia -TPI-CE-, en dos Sentencias de 23 de Octubre de 2.002 que afectaron a créditos fiscales del 45 por 100 y a la reducción temporal de la base imponible o llamadas vacaciones fiscales de las Haciendas del País Vasco. La primera, en asuntos acumulados T-269, T-271 y T-272, señala que;

*“... las partes demandantes alegan que las Decisiones impugnadas versan sobre medidas generales que no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. En efecto, el crédito fiscal introducido por las medidas fiscales controvertidas favorece de la misma forma a todos los contribuyentes que realicen inversiones de 2.500 millones de pesetas.*

*Las partes demandantes sostienen en primer lugar que la Comisión dedujo la especificidad de las medidas fiscales controvertidas de su carácter regional. Señalan que los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa cuentan desde el siglo XIX con una autonomía fiscal reconocida y protegida por la Constitución del Estado Español. En opinión de las referidas partes, las Decisiones impugnadas cuestionan implícitamente dicha autonomía.*

*(...) Ahora bien, en las Decisiones impugnadas, la Comisión se basó en dos elementos para calificar con carácter provisional el crédito fiscal como medida selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, a saber, el importe mínimo de inversión de 2.500 millones de pesetas necesario para poder acogerse al beneficio fiscal... y el poder discrecional de que dispone la administración tributaria de los Territorios Históricos de que se trata en la conce-*

*sión del beneficio fiscal.*

*Contrariamente a lo que sostienen las partes demandantes, la Comisión no se basó, por tanto, en las Decisiones impugnadas, en la consideración de que las medidas fiscales controvertidas únicamente se aplican en una parte del territorio español, a saber, los Territorios Históricos del País Vasco, para deducir, con carácter provisional, la selectividad del crédito fiscal. Las partes demandantes no pueden, pues, afirmar que las Decisiones impugnadas ponen en tela de juicio la competencia normativa de los tres Territorios Históricos del País Vasco para adoptar medidas fiscales.”*

En la segunda, dictada en asuntos acumulados T-346 a 348/99, destacaba el Tribunal de Primera Instancia que, “El hecho de que la Constitución española haya reconocido a las autoridades vascas competencias fiscales no permite considerar que todo beneficio fiscal concedido por dichas autoridades esté justificado por la naturaleza o la economía del sistema fiscal. En efecto, las medidas adoptadas por entidades infraestatales (descentralizadas, federadas, regionales o de otra índole) de los Estados miembros, cualesquiera que sean su naturaleza jurídica y denominación, están comprendidas, del mismo modo que las medidas adoptadas por el poder federal o central, en el ámbito de aplicación del artículo 87, apartado 1, si se cumplen los requisitos establecidos en dicha disposición (sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/1984, apartado 17; sentencia de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-127/1999, T-129/1999 y T-148/1999, citada en el apartado 37 supra, apartado 142).”

Frente a esa previa falta de definición jurisprudencial la Sentencia del Tribunal de Justicia, (Gran

Sala) de 6 de Septiembre de 2.006, en el asunto C-88/03, sienta la premisa general de que, “no puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. En tal caso, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate”. -punto 58-.

Y rechazando que dicho análisis sea contrario a jurisprudencia reiterada, como la Comisión sostenía, reitera el Tribunal al que nos dirigimos que no puede deducirse, “que una medida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por el simple motivo de que solo se aplica en una zona geográfica limitada de un Estado miembro”. -Punto 60-.

Se remite más tarde el Tribunal de Justicia a los criterios establecidos en dicho asunto por el Abogado General en el punto 54 de sus Conclusiones señalando que, “para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central.

Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido.

Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno Central”. -Punto 67-. Se añade seguidamente que, “es necesario no solo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida”. -Punto 68-.

## B) Aplicación al caso.

Cuando el Tribunal interno acomete seguidamente la tarea de subsumir en dichos requisitos o criterios generales, -que el Abogado General aludiendo a “autonomía total”, identificaba como *autonomía institucional*, *autonomía en materia de procedimiento*, y *autonomía económica*-, la concreta situación del País Vasco y de sus Territorios Forales, pocas dudas se le ofrecen en lo relativo a la primera de dichas exigencias o notas caracterizadoras de la autonomía, pues como hemos expuesto más arriba el estatuto político de la Comunidad Autónoma y su desarrollo interno en base al tradicional régimen foral, garantizan plenamente la existencia de un régimen político-administrativo plenamente diferenciado del de los poderes públicos centrales, con una base constitucional incontrovertible.

En lo relativo a la *autonomía de procedimiento*, se le plantean a esta Sala ciertas dudas de interpre-

tación acerca del alcance de dicho criterio. El procedimiento formal de elaboración de la normativa tributaria del País Vasco, -dejando al margen los procedimientos de armonización en el seno de la propia CAPV-, no está sometido a la *intervención directa* del Gobierno central, que con lo que cuenta, según hemos visto, es con unos mecanismos, no coercitivos, sino de conciliación, recíprocos y paritarios, en orden a, una vez conocidos los proyectos, examinar la adecuación al Concierto entre las partes, en pos de que las normativas a promulgar por ambas se acomoden a lo pactado y elevado a nivel de ley entre las Administraciones concertantes. Desde un punto de vista distinto, es decir, desde la perspectiva de los objetivos a atender por la normativa tributaria autónoma y a su eventual obligación de *"tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo"*, lo que el Concierto refleja son límites negativos recogidos en su artículo 3º y referidos a la presión fiscal efectiva global, a las libertades de circulación y establecimiento, o a no producir efectos discriminatorios. La Comunidad Autónoma vasca, a través de los órganos competentes de los Territorios Históricos del País Vasco, puede libremente producir normativas diferenciadas de las del Estado en materia tributaria, fijando tipos impositivos distintos en función de apreciaciones económicas y de oportunidad política que en principio están solo referidas a su propio ámbito, si bien el Estatuto de Autonomía, -artículo 41.2-, y el propio Concierto que de él dimana, -artículos 2 y 3-, establecen unos límites genéricos en orden a la armonización fiscal con el Estado, que pueden dar lugar a un control jurisdiccional a *posteriori* de las concretas disposiciones fiscales puestas en vigor a efectos de verificar la observancia de esas pautas o directrices legales. Se le plantea por ello la duda a esta Sala de cual es la trascendencia de esos límites estatutarios y legales en orden a valorar si el País Vasco cuenta con el nivel de autonomía requerido por dicha Sentencia de 6 de setiembre de 2.006.

En lo que respecta, por último, a la *autonomía económica*, hemos venido ofreciendo los elementos normativos configuradores de una situación de autonomía financiera y presupuestaria, en que el País Vasco opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su competencia, sin que existan previsiones normativas específicas en el sistema acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuese soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones. La única duda, en línea con la anterior, deriva de que, aún siendo el nivel competencial del País Vasco muy importante en términos comparativos con otras manifestaciones de autonomía regional en el contexto europeo, queda igualmente limitada por la concurrencia de competencias exclusivas del Estado en materias de incidencia económica sobre el País Vasco tales como *"sistema monetario"*, *"bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica"*, *"régimen económico de la Seguridad Social"*, *"obras públicas de interés general"*, entre otras a que se refiere el artículo 149 de la Constitución, y por ello, la existencia de un marco económico distinto dentro del País Vasco ha de relativizarse y ponerse en función de unas exigencias de esencial *unidad de mercado* o unidad de orden económico, que son límite consustancial al sistema autonómico español, según la jurisprudencia de su propio Tribunal Constitucional. -SSTC 96/1.984, de 19 de Octubre, y 96/2.002, de 25 de Abril, entre otras-.

### C) Conclusión.

Se discute en el proceso acerca de la imperatividad de la comunicación a la Comisión europea, a título de Ayudas de Estado, de unas disposicio-

nes tributarias que, en su general apreciación, (o, en todo caso, sin que se sostenga lo contrario por las partes demandantes), toman como destinatarios a la totalidad de los contribuyentes del Impuesto de Sociedades del País Vasco, y que, en si mismas, no favorecen a determinados sujetos pasivos, sociedades mercantiles o empresas, ni a determinados sectores de producción, de tal modo que forman parte de la "imposición normal" dentro de su marco de aplicación. La cuestión de interpretación que ha quedado desarrollada en los anteriores fundamentos reside en determinar si el Tribunal interno debe considerar contraria a las disposiciones del Tratado la promulgación de tales normas tributarias sin previa sumisión al trámite del artículo 88.3 TCEE por el hecho de que se apliquen tan solo en una parte determinada del territorio del Estado miembro, en el conjunto del cual rigen medidas diferentes, tomando en consideración el nivel de autonomía con que cuenta la entidad infraestatal que promulga esas normas.

Y por todo lo expuesto, esta Sala,

#### ACUERDA

PRIMERO.- SUSPENDER EL PLAZO PARA DICTAR SENTENCIA EN EL PRESENTE ASUNTO HASTA TANTO SE RESUELVA LA CUESTIÓN QUE SE SUSCITA O DE OTRO MODO QUE DE LA MISMA SIN EFECTO.

SEGUNDO.- PLANTEAR CUESTIÓN PREJUDICIAL AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS CON SEDE EN LUXEMBURGO EN LOS TÉRMINOS QUE SIGUEN: SI ES CONTRARIO A LOS ARTÍCULOS 87.1 Y 88 DEL TRATADO DE LA UNIÓN EUROPEA RELATIVOS A LAS AYUDAS DE ESTADO LA PROMULGACIÓN DE LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS ADOPTADAS POR LAS JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA MEDIANTE NORMA FORAL 7/2.005, DE 23 DE JUNIO, DANDO NUEVA REDACCIÓN A LOS ARTÍCULOS 29.1.A, 37 y 39 DE LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, SIN PROCEDERSE A LA COMUNICACIÓN CON LA DEBIDA ANTELACIÓN DE LAS MISMAS A LA COMISIÓN EUROPEA.

TERCERO.- ELEVAR A DICHO TRIBUNAL TESTIMONIO DE LA PRESENTE RESOLUCIÓN JUNTAMENTE CON EL DE LOS ANTECEDENTES DEL ASUNTO REFERIDOS A LOS ESCRITOS DE DEMANDA, CONTESTACIÓN, Y ALEGACIONES DE LAS PARTES REFERIDOS A LA REMISIÓN PREJUDICIAL.

Este auto es firme y ante el mismo no cabe recurso alguno.

Así por esta nuestra resolución, lo pronunciamos, mandamos, y firmamos.

## **AUTO DE ACLARACIÓN DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL**

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

#### I. ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha de 20 de septiembre de este año se ha dictado Auto cuyo segundo dispositivo es del siguiente tenor literal: SEGUNDO.- PLANTEAR CUESTIÓN PREJUDICIAL AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS CON SEDE EN LUXEMBURGO EN LOS TÉRMINOS QUE SIGUEN: SI ES CONTRARIO A LOS ARTÍCULOS 87.1 Y 88 DEL TRATADO DE LA UNIÓN EUROPEA RELATIVOS A LAS AYUDAS DE ESTADO LA PROMULGACIÓN DE LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS ADOPTADAS POR LAS JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA MEDIANTE NORMA FORAL 7/2.005, DE 23 DE JUNIO, DANDO NUEVA REDACCIÓN A LOS ARTÍCULOS 29.1.A 37 y 39 DE LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, SIN PROCEDERSE A LA COMUNICACIÓN CON LA DEBIDA ANTELACIÓN DE LAS MISMAS A LA COMISIÓN EUROPEA.

Dicha resolución se ha hecho pública el día 26 de septiembre de este año.

#### II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Apreciando de oficio la Sala que en dicho apartado no se expresa de manera clara el objeto de la cuestión prejudicial que se suscita, dentro del plazo que señala el artículo

267.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, en redacción dada por Ley 19/2.003, de 23 de Diciembre, procede a efectuar las siguientes aclaraciones;

Dicho dispositivo quedará redactado del siguiente modo:

SEGUNDO.- PLANTEAR CUESTIÓN PREJUDICIAL AL TRIBUNAL DE JUSTICIA "DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS CON SEDE EN LUXEMBURGO EN LOS TÉRMINOS QUE SIGUEN: SI EL ARTÍCULO 87.1 DEL TRATADO DEBE INTERPRETARSE EN EL SENTIDO DE QUE LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS ADOPTADAS POR LAS JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA, DANDO NUEVA REDACCIÓN A LOS ARTÍCULOS 29.1.A), 37 Y 39 DE LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, POR ESTABLECER UN TIPO IMPOSITIVO INFERIOR AL GENERAL DE LA LEY DEL ESTADO ESPAÑOL Y UNAS DEDUCCIONES DE LA CUOTA QUE NO EXISTEN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO ESTATAL, APLICABLES EN EL ÁMBITO TERRITORIAL DE DICHA ENTIDAD INFRAESTATAL DOTADA DE AUTONOMÍA, HAN DE CONSIDERARSE SELECTIVAS CON ENCAJE EN LA NOCIÓN DE AYUDA DE ESTADO DE DICHO PRECEPTO Y HAN DE COMUNICARSE POR ELLO A LA COMISIÓN EN LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 88.3 DEL TRATADO.

Asimismo, y por mero reflejo en la motivación de la resolución, se añade un último párrafo al Fundamento Jurídico Cuarto C), en los siguientes términos:

“Por ello, la cuestión que procede someter al Tribunal de la comunidad europea es la de si el artículo 87.1 del Tratado debe ser interpretado en el sentido de que las medidas tributarias expuestas, por establecer tipos impositivos o deducciones tributarias que no se contemplan en la legislación general del Estado miembro, aplicables en el ámbito de competencia de la Comunidad Autónoma vasca y de sus Territorios Históricos, ofrecen carácter selectivo a efectos de ser conceptuadas como ayudas de Estado del citado precepto, con la consecuencia de la necesaria comunicación previa del artículo 88.3. ”

**SEGUNDO.-** Habida cuenta de que la resolución sobre las que las anteriores aclaraciones recaen trasciende al presente proceso y ha de

ser trasladada a dicho Tribunal, procede acordar la refundición de las mismas en un nuevo texto único.

y por lo que antecede, la Sala,

#### ACUERDA

**ACLARAR DE OFICIO EL AUTO DE 20 DE SEPTIEMBRE DE ESTE AÑO, EN LOS TÉRMINOS QUE ACABAN DE DETALLARSE, CON NOTIFICACIÓN A LAS PARTES Y REFUNDICIÓN DE LAS RECTIFICACIONES EN EL TEXTO DE DICHA RESOLUCIÓN.**

Este autos es firme y ante el mismo no cabe recurso alguno.

Así por esta nuestra resolución, lo pronunciamos, mandamos, y firmamos.

AL TRIBUNAL DE JUSTICIA  
DE LAS  
COMUNIDADES EUROPEAS

OBSERVACIONES ESCRITAS

en los Asuntos Prejudiciales Acumulados C-428/06 a C-434/06

[Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco – España]

presentadas, en tiempo y forma, al amparo de lo dispuesto en el artículo 23, párrafo segundo, del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de las Comunidades Europeas, por

JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA,  
DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA,  
DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA,  
CÁMARA DE COMERCIO, INDUSTRIA Y NAVEGACIÓN DE BILBAO

## I N D I C E

## ANTECEDENTES DE HECHO

1. Precedente jurídico interno a los litigios principales: la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004
2. Los procesos principales: su desarrollo
  - 2.1 Los recursos contenciosos-administrativos
  - 2.2 Adopción de medidas cautelares
  - 2.3 El debate contradictorio previo acerca de la conveniencia del planteamiento de la cuestión prejudicial del artículo 234 CE
3. Los autos de remisión: las “dudas” de Derecho comunitario y la cuestión prejudicial

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Consideraciones previas sobre el concepto de ayuda de Estado *versus* medida general en el Derecho comunitario
2. El criterio de selectividad en el sentido del artículo 87 CE respecto de medidas fiscales adoptadas por entes infraestatales de los Estados miembros: *marco de referencia*
3. La sentencia del TJCE (Gran Sala) de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, antes citada: el ejercicio de competencias lo *suficientemente* autónomas por el ente infraestatal
  - 3.1. Apreciación del TJCE

3.2. Alcance y significado de la sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión: la apreciación, en algunos casos, del criterio de *selectividad* en medidas adoptadas por entes infraestatales de los Estados miembros de la Unión Europea por razones geográficas

4. El ejercicio de competencias lo *suficientemente* autónomas por los Territorios Históricos del País Vasco al adoptar las medidas fiscales controvertidas: se trata de medidas generales excluidas del ámbito de aplicación de los artículos 87 CE y 88 CE

4.1 Por lo que se refiere al criterio de “*autonomía institucional*”

4.2 Por lo que se refiere al criterio de “*autonomía de procedimiento*”

4.3 Por lo que se refiere al criterio de “*autonomía financiera*”

5. Con carácter subsidiario, sobre la excepción fundada en la naturaleza y el sistema del régimen tributario general: necesidad de su examen antes de extraer las consecuencias derivadas del artículo 88 CE, apartado 3, última frase

6. El Derecho comunitario en materia de ayudas de Estado no es necesariamente aplicable a toda medida pública susceptible de ser calificada de ayuda en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1

## CONCLUSIONES

Mediante el presente escrito se formulan respetuosamente ante este Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, "TJCE") al que tenemos el honor de dirigirnos las siguientes observaciones sobre la cuestión que le ha sido remitida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (en adelante, "TSJPV" o "Tribunal *a quo*") mediante sendos autos (en adelante, "autos de remisión") de fechas 20 y 29 de septiembre de 2006.

Estas observaciones se presentan con la finalidad de colaborar en la exposición lo más precisa posible del contexto fáctico y el régimen jurídico en el que se inscribe la cuestión que se plantea al TJCE, así como de fundamentar, con arreglo a Derecho, la respuesta que, en opinión de esta representación, debe darse a la misma.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### 1. PRECEDENTE JURÍDICO INTERNO A LOS LITIGIOS PRINCIPALES: LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9 DE DICIEMBRE DE 2004.

1. Esta representación considera oportuno destacar, desde un inicio, cómo el TSJPV, en su justificación sobre la necesidad de acudir al TJCE<sup>1)</sup>, se refiere explícitamente a un concreto precedente, en la jurisprudencia interna, sobre la interpretación del Derecho comunitario en materia de ayudas de Estado.

2. Se trata de la sentencia de Sala de lo Con-

tencioso-Administrativo del Tribunal Supremo español (en adelante, "TS"), de fecha 9 de diciembre de 2004<sup>2)</sup>.

3. Debemos recordar que la sentencia del TS de 9.12.2004 trae su origen de un recurso de casación interpuesto contra una sentencia del propio TSJPV, de fecha 30 de septiembre de 1999, que rechazaba la pretensión del demandante<sup>3)</sup> de que determinadas medidas fiscales adoptadas, en 1996, por las Juntas Generales de los Territorios Históricos del País Vasco estaban comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1.

4. Permítasenos aquí abrir un breve paréntesis para dejar apuntado que alguna de las disposiciones fiscales de 1996 resultan ser materialmente idénticas o similares a las medidas fiscales, posteriormente adoptadas en 2005, a que se refieren los autos de remisión. Cerramos paréntesis.

5. Pues bien, en la sentencia de instancia, el TSJPV no constató ninguna infracción del Derecho comunitario (en particular, de lo dispuesto en la última frase del artículo 88 CE, apartado 3) en los respectivos procesos de aprobación de las medidas fiscales de 1996 impugnadas.

6. El TS, sin embargo, casó la sentencia del

<sup>2)</sup> Sentencia dictada en el recurso de casación número 7893/99. Publicada, i.e., en Aranzadi RJ 2005/130. Esta sentencia del TS se acompaña además como anejo nº 1 a la demanda principal origen de los presentes asuntos C-429/06, C-430/06 y C-431/06 (demandante: Comunidad Autónoma de La Rioja).

<sup>3)</sup> La Federación de Empresarios de La Rioja.

<sup>1)</sup> Vid. Fundamento Jurídico Primero, apartado a), de los autos de remisión y, en particular, su párrafo noveno.

TSJPV al considerar que en el proceso de aprobación de determinadas disposiciones fiscales de 1996 se había infringido la obligación de notificación a la Comisión europea a que se refiere el artículo 88 CE, declarando la nulidad de pleno derecho de las mismas<sup>4)</sup>:

*"(...), al haberse omitido la necesaria notificación a la Comisión Europea establecida en el artículo 93 (actual artículo 88) del Tratado para las medidas que **indiciariamente pueden constituir "Ayudas de Estado".**" (Énfasis y subrayado añadidos).*

7. El TS configura exclusivamente los elementos y razones de juicio (*la ratio decidendi*) en consideraciones *aparentemente* de Derecho comunitario.
8. A este respecto, ha de traerse a colación, como hecho objetivo, que el TS adoptó la sentencia de 9.12.2004 sin recurrir previamente al mecanismo de cooperación judicial a que se refiere el artículo 234 CE <sup>5) 6)</sup>.
9. Ha de añadirse a lo ya expuesto que, poste-

<sup>4)</sup> Vid. Fundamento Jurídico Decimoctavo de la sentencia del TS de 9.12.2004.

<sup>5)</sup> Obviamos aquí, desde una perspectiva de la aplicación uniforme del Derecho comunitario y del cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 10 CE y 292 CE en conexión con el artículo 234 CE, todo comentario sobre la validez como precedente de interpretaciones del Derecho comunitario realizadas por los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros sin contar con el auxilio del TJCE, ni con un "precedente" del TJCE en el sentido de la sentencia de 6 de octubre de 1982 (CILFIT y otros, 283/81, Rec., p. 3415).

<sup>6)</sup> Esta circunstancia, junto con otras razones, explica y motiva que, en la actualidad, la sentencia del TS de 9.12.2004 se encuentre recurrida en amparo ante el Tribunal Constitucional (en adelante, "TC").

riormente, el TS, en un auto de 4.4.2005<sup>7)</sup>, declara de nuevo que el artículo 88 CE resultaría aplicable por los órganos jurisdiccionales internos ante intervenciones públicas que "*indiciariamente pueden constituir*" ayudas de Estado<sup>8)</sup>:

*"(...) este Tribunal no alberga duda sobre la solución que correspondía dar teniendo en cuenta la propia doctrina de dicho TJCE. La necesidad de notificación o informar a la Comisión de los proyectos dirigidos a conceder o modificar posibles ayudas es una consecuencia directa del régimen establecido en los artículos 87 y 88 TCE que este Tribunal puede apreciar sin necesidad de acudir prejudicialmente al TJCE."*

*"(...) [le] incumbía, como órgano jurisdiccional nacional, y por ende, del Derecho europeo, proteger los derechos de las partes frente a un incumplimiento de las autoridades nacionales del régimen de ayudas estatales que exige, en relación con posibles medidas de esta naturaleza, la previa comunicación de su establecimiento o modificación a la Comisión, sin pronunciarse, claro está, sobre la compatibilidad o incompatibilidad de esas*

<sup>7)</sup> Vid. anexo nº 1 del escrito de alegaciones sobre la cuestión prejudicial en los procesos principales a que se refieren los presentes asuntos C-429/06, C-430/06 y C-431/06 (anexo que se encuentra incorporado a los presentes asuntos prejudiciales con arreglo a lo resuelto por los autos de remisión -vid. Acuerdo Tercero-). Debemos señalar que esta resolución del TS de 4.4.2005 encuentra su origen en el recurso de nulidad interpuesto contra la citada sentencia de 9.12.2004. Desestimado el recurso de nulidad, actualmente, como se ha expuesto (vid. nota anterior), se halla interpuesto recurso de amparo ante el TC contra las citadas resoluciones del TS de 9.12.2004 y 4.4.2005.

<sup>8)</sup> Vid. Razonamiento Jurídico Sexto del auto del TS de 4.4.2005.

posibles ayuda.” (Énfasis y subrayado añadidos).

10. La interpretación del TS sobre la aplicación del artículo 88 CE a medidas públicas que, mediante juicios indiciarios, *pueden ser* —aunque puede que no lo sean— ayudas de Estado no era más que la continuación del juicio, que también se presenta como indiciario, sobre el concepto de ayuda de Estado a que se refiere el artículo 87 CE, apartado 1 <sup>9)</sup>:

“cabe considerar, inicialmente, incluíbles en el concepto de ayudas de Estado las medidas fiscales contenidas en los siguientes preceptos de las NNFF (...).” (Énfasis y subrayado añadidos).

11. Respecto al concepto de ayuda (o “de indiciaria ayuda”), ha de subrayarse que el TS apreció la “selectividad” (elemento constitutivo de la noción de ayuda de Estado del artículo 87 CE, apartado 1) por el simple motivo de que las medidas fiscales adoptadas por los Territorios Históricos del País Vasco en el año 1996 sólo se aplicaban a una zona geográfica limitada del Reino de España <sup>10)</sup>:

“c) (...) han de tratarse de medidas de carácter selectivo que sean concedidas como tratamiento singular respecto a una norma general, incluyendo según la doctrina del TJCE, no sólo las medidas a empresas determinadas o sectores de pro-

ducción específicos sino también las destinadas a empresas establecidas en un región determinada.

(...).

Esto es, la existencia de medidas fiscales cuyo ámbito de aplicación está limitado a una zona determinada del territorio del Estado junto con el régimen general aplicable al resto del territorio (territorio común), como consecuencia de las normas de atribución de competencias en materia fiscal.” (Subrayado añadido).

12. Apreciación del requisito de “selectividad” que, en su auto de 4.4.2005, antes citado, el TS justifica, de nuevo aparentemente en Derecho comunitario, afirmando <sup>11)</sup>:

“[existe] una reiterada doctrina del TJCE sobre el mismo [el concepto de ayuda], así como su aplicación al reconocimiento de las ventajas fiscales producidas por entidades territoriales, incluso con respecto a Estados de configuración federal, y a los criterios o parámetros de la especificidad y de la distorsión de la competencia o de la afectación del comercio intracomunitario.” (Subrayado añadido).

13. Para finalizar la exposición sobre el precedente interno a que se refieren los autos de remisión, merece también destacarse el explícito mensaje que el TS envía a su inferior jerárquicamente, el TSJPV, sobre la interpretación del Derecho comunitario llevada a cabo en la sentencia de 9.12.2004: “la doctrina

<sup>9)</sup> Vid. Fundamento Jurídico Decimoséptimo de la sentencia del TS de 9.12.2004.

<sup>10)</sup> Vid. Fundamento Jurídico Decimocuarto de la sentencia del TS de 9.12.2004.

<sup>11)</sup> Vid. Razonamiento Jurídico Quinto del auto del TS de 4.4.2005

de esta sentencia, que sirve de base al fallo, pudiera resultar de aplicación a las posteriores modificaciones de los preceptos cuestionados” **12)**.

## 2. LOS PROCESOS PRINCIPALES: SU DESARROLLO.

### 2.1 Los recursos contenciosos-administrativos.

14. Entre los meses de mayo y septiembre de 2005, se interponen varios recursos contenciosos-administrativos (en adelante, “procesos principales”), a instancia de los gobiernos de dos Comunidades Autónomas del Reino de España (límitrofes con la Comunidad Autónoma del País Vasco) y de un sindicato de trabajadores de una de ellas, contra determinadas disposiciones de las Normas Forales relativas al Impuesto de Sociedades de los Territorios Históricos del País Vasco adoptadas entre los meses de mayo y junio del año 2005 **13)**.
15. La Administración del Estado no es, por tanto, demandante en ninguno de los procesos principales.
16. Las partes demandantes pretenden la nulidad de las medidas fiscales impugnadas alegan-

do motivos tanto de Derecho comunitario como de Derecho interno.

17. Por lo que se refiere, en particular, al motivo de nulidad fundado en Derecho comunitario, tal como resulta de la lectura de los respectivos escritos de demanda en los diferentes procesos principales **14)**, los demandantes se limitan a alegar la sentencia del TS de 9.12.2004, antes citada **15)**. A este respecto, en aras a facilitar la labor del Tribunal, pasamos a transcribir parcialmente el Fundamento Jurídico Quinto de los escritos de demanda en los procesos principales correspondientes a los asuntos prejudiciales C-429/06, C-430/06 y C-431/06:

*“(...) esta parte entiende que en el procedimiento de elaboración de la Norma Foral cabe advertir la omisión de trámites esenciales, cuya inobservancia debe conducir inexorablemente a la nulidad de pleno derecho de los artículos recurridos.*

*Efectivamente, en la medida en que el artículo [...] de la Norma Foral [...] /2005 da nueva redacción a determinados preceptos de la Norma Foral [...] /1996 y reproduce aquellos otros que, según el Tri-*

**12)** Vid. Fundamento Jurídico Decimoquinto, párrafo octavo, in fine, de la sentencia del TS de 9.12.2004.

**13)** Se trata de los recursos-contencioso-administrativos (por orden cronológica) números 857/05, 910/05, 1254/05, 1265/05, 1266/05, 1335/03 y 1444/05. Para un mayor detalle sobre este particular, nos remitimos a lo expuesto en el Antecedente de Hecho Primero de los respectivos autos de remisión del TSJPV. En estos recursos se cuestionan, como se ha expuesto, disposiciones materialmente idénticas o similares a alguna de las medidas fiscales de 1996 a que se refiere la sentencia del TS de 9.12.2004.

**14)** Estos escritos, a la luz de los autos de remisión (Acuerdo Tercero), también se han remitido al TJCE.

**15)** Así, por ejemplo, véanse: en el asunto C-428/06 (demandante: Unión General de Trabajadores de la Rioja), el Hecho Primero y el Fundamento Jurídico Noveno de la demanda (en el que se transcribe casi en su totalidad la citada sentencia del TS de 9.12.2004); en los asuntos C-429/06, C-430/06 y C-431/06 (demandante: Comunidad Autónoma de La Rioja), el Hecho Segundo y Fundamentos Jurídicos Segundo y Quinto de los escritos de demanda y el anexo nº 1 (sentencia del TS de 9.12.2004); y en los asuntos C-432/06, C-433/06 y C-434/06 (demandante: Comunidad Autónoma de Castilla y León) el Hecho Séptimo y los Fundamentos Jurídicos Sexto y Séptimo de los escritos de demanda.

*bunal Supremo, incorporan beneficios fiscales susceptibles de ser calificados inicialmente de ayudas de Estado, (véase la sentencia de 9 de diciembre de 2004), dicha Norma [...] está tan necesitada de comunicación a la Comisión europea como lo estaban los preceptos de la Norma Foral [...] /1996 que el Tribunal Supremo declaró nulos de pleno derecho. **A tenor de lo declarado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de diciembre de 2004, dicha comunicación hubo de ser previa a la entrada en vigor de la Norma Foral, conforme a lo establecido en el artículo 88.3 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (en adelante TCE).***

*En este proceso es incuestionable que los beneficios fiscales contemplados en los preceptos de la Norma Foral [...] /1996 anulados por el Tribunal Supremo constituyen inicialmente ayudas de Estado en el sentido del artículo 87.1 del TCE (...). Tampoco, (...), debe existir dudas de que el texto de los nuevos artículos [...], incorporan medidas que son también susceptibles de ser calificadas indiciariamente de ayudas de Estado conforme al artículo 87.1 del TCE. Consecuentemente, el Tribunal nacional, en este caso esa Sala, puede y debe garantizar que se ha cumplido la obligación de notificación previa a la Comisión Europea establecida en el artículo 88.3 del TCE (...).*

(...).

**La calificación** de las medidas incorporadas por el artículo [...] de la Norma Foral [...] /2005 (...) **como indiciariamente**

***constitutivas de ayudas de Estado, parte ante todo de la imposibilidad de desconocer en este proceso las declaraciones efectuadas por el Tribunal Supremo en la sentencia de 9 de diciembre de 2004 (...).***"(Énfasis y subrayado añadidos).

18. Resulta, por tanto, de los escritos de demanda que las partes demandantes en los procesos principales no han presentado alegaciones que estuvieran aparentemente fundadas en Derecho comunitario con el fin de cuestionar, desde la perspectiva de este Derecho, el nivel de autonomía (institucional, administrativa y financiera) de los Territorios Históricos del País Vasco dentro de la configuración político-constitucional del Reino de España como Estado de las Autonomías, con un sistema de descentralización asimétrica en materia tributaria <sup>16)</sup>.
19. En sus respectivos escritos de contestación a la demanda, las partes demandadas se oponen a las pretensiones de los demandantes alegando, respecto de los motivos de las demandas fundados aparentemente en Derecho comunitario, que, en el proceso de adopción de las medidas fiscales impugnadas, se respetó el procedimiento legalmente establecido. En consecuencia, la comunicación a la Comisión (y su previa autorización) a que se refiere el artículo 88 CE, apartado 3, no resulta exigible, dado que no se trata de ayu-

<sup>16)</sup> Dejemos aquí ya apuntado que dentro del Reino de España coexisten diversos regímenes fiscales. Por una parte, el propio de las Comunidades Autónomas de régimen foral (esto es, el de la Comunidad Foral de Navarra y el de los Territorios Históricos Forales que integran la Comunidad Autónoma del País Vasco) y, por otra, el del resto de las Comunidades Autónomas (o régimen común).

das de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

20. En suma, se centra la discusión en los procesos principales en la imperatividad (tesis defendida por las partes demandantes) o no (tesis que sostienen las partes demandadas) de la comunicación a la Comisión, a título de ayudas de Estado, de unas disposiciones tributarias que, como recoge el Tribunal *a quo* en los propios autos de remisión, *“toman como destinatarios la totalidad de los contribuyentes del Impuesto de Sociedades del País Vasco, y que en sí mismas no favorecen a determinados sujetos pasivos, sociedades mercantiles o empresas, ni a determinados sectores de producción, de tal modo que forman parte de la “imposición normal” dentro de su marco de aplicación”* <sup>17)</sup>. (Énfasis y subrayado añadidos).
21. Las partes demandadas solicitan del TSJPV que, antes de aplicar indebidamente Derecho comunitario –supuesto éste que, en opinión de esta representación, es el que concurre en la sentencia del TS de 9.12.2004, antes citada, y constituye, además, el argumento de las alegaciones de los demandantes principales-, o en el caso de tener alguna duda sobre su interpretación, recurra al mecanismo de cooperación judicial previsto en el artículo 234 CE.

## 2.2. Adopción de medidas cautelares.

22. En opinión del Tribunal *a quo* la sentencia del TS de 9.12.2004 (sobre medidas públi-

<sup>17)</sup> Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, apartado c), párrafo primero, de los autos de remisión.

cas “susceptibles de poder constituir ayudas de Estado”) resulta ser *“un precedente de la jurisprudencia interna en ese sentido de la necesaria comunicación a la Comisión como Ayudas de Estado”* <sup>18)</sup>.

23. El TSJPV ha entendido que dicho precedente jurisprudencial interno tiene que aplicarse en el marco de la jurisdicción cautelar.
24. En este sentido, como resulta también de los propios autos de remisión, el TSJPV no duda incluso en afirmar que resultaría de la jurisprudencia comunitaria, por un lado, *“la obligación de notificación previa de todo proyecto de medida estatal susceptibles de ser calificada de [ayuda]”* y, por otro, *“la facultad de los jueces nacionales de dejar en suspenso toda medida estatal susceptible de ser concebida como [ayuda] por no haber sido comunicada [a la Comisión]”* <sup>19)</sup>. (Subrayado añadido).
25. Bajo la cobertura de semejante argumentación, el TSJPV, en el marco de los procesos principales <sup>20)</sup>, ha declarado la suspensión cautelar de determinadas medidas fiscales adoptadas en el año 2005 –las aquí controvertidas, que son medidas de pura técnica fiscal como el tipo impositivo y unas deducciones de la cuota-, al acoger el argumento de los peticionarios en el sentido de que la sentencia del TS de 9.12.2004 (su *ratio decidendi*) les otorga un *fumus boni iuris* digno

<sup>18)</sup> Así además se señala explícitamente en el Fundamento Jurídico Primero, párrafo noveno, de los autos de remisión.

<sup>19)</sup> Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, apartado a), párrafo cuarto, de los autos de remisión.

<sup>20)</sup> Salvo en el proceso principal origen del asunto C-428/06, pues la parte demandante no solicitó medidas cautelares.

de protección en Derecho **21)**:

*“Como [en la sentencia de 9.12.2004] el TS ha declarado que los artículos anulados constituyen beneficios fiscales susceptibles de ser inicialmente considerados Ayudas de Estado a efectos del artículo 87 TCEE (sic), se deduce en este caso también la vulneración del procedimiento establecido para adoptar las mismas.”*

*“se advierte la misma infracción que determina el pronunciamiento de la sentencia.” (Subrayado añadido).*

26. De esta forma, el TSJPV reconoce explícitamente, “al advertir la misma infracción”, que hace suya “la doctrina que la sentencia del TS de 9.12.2004 expresa” sobre la aplicación del artículo 88 CE, apartado 3 a medidas que inicialmente pueden ser susceptibles de constituir una ayuda de Estado **22)**.

### 2.3. El debate contradictorio previo acerca de la conveniencia del planteamiento de la cuestión prejudicial del artículo 234 CE.

27. Con carácter previo, esta representación desea dejar constancia de que no existe ninguna disposición procesal en el Derecho interno

que obligue a un órgano jurisdiccional que pretende recurrir al mecanismo de cooperación judicial del artículo 234 CE a dar traslado de su intención a las partes litigantes.

28. Dicho lo cual, hemos de reconocer que, si bien es cierto que se abrió un debate previo entre las partes sobre la conveniencia del planteamiento de una cuestión prejudicial en los procedimientos principales (solicitud de remisión al TJCE que habían solicitado expresamente las partes demandadas), no es menos cierto que no ha existido realmente un debate contradictorio sobre las “dudas” que podían llevar al TSJPV a plantear la cuestión al TJCE.
29. Así, según resulta de las Providencias de 14.6.2006<sup>23)</sup>, 30.6.2006<sup>24)</sup> y 11.9.2006<sup>25)</sup>, respectivamente, el Tribunal a quo planteó la posibilidad de remitir prejudicialmente al TJCE la siguiente cuestión interpretativa:

*“Si las medidas tributarias contenidas en los artículos (...) de la Norma Foral de Juntas Generales (...) del Impuesto sobre Sociedades, son contrarias al Tratado por causa de ser susceptibles de calificarse como Ayuda del artículo 87.1, y haberse promulgado sin el cumplimiento del deber de comunicación a la Comisión dispuesto por el artículo 88.3 y la jurisprudencia comunitaria.”*

**21)** Citamos, ad exemplum, los autos del TSJPV de 21.10.2005 y de 14.11.2005 dictados en los procesos principales 1265/05 (correspondiente al presente asunto C-434/06) y 1335/05 (correspondiente al presente asunto C-429/06). Resoluciones actualmente recurridas en casación ante el TS.

**22)** Citamos, ad exemplum, el auto del TSJPV de 30.12.2005 dictado en el proceso principal 1265/05 (correspondiente al presente asunto C-434/06). Resolución actualmente recurrida en casación ante el TS.

**23)** Vid. Antecedente de Hecho Cuarto de los autos de remisión en los asuntos C-428/06, C-429/06, C-431/06 y C-432/06 y C-433/06.

**24)** Vid. Antecedente de Hecho Cuarto del auto de remisión en el asunto C-434/06.

**25)** Vid. Antecedente de Hecho Cuarto del auto de remisión en el asunto C-430/06.

30. Se desprende claramente de lo transcrito que la cuestión que se sometió a consideración de las partes de los procesos principales poco tiene que ver con la finalmente planteada en los presentes asuntos en consideración a determinadas dudas que tendría el TSJPV sobre “el nivel de autonomía” y su eventual relevancia a los efectos de los artículos 87 CE, apartado 1, y 88 CE, apartado 3, última frase (vid. epígrafe 3 de estos Antecedentes, *infra*).
31. Por lo demás, ha de señalarse que las partes demandantes se opusieron a la remisión al TJCE de la cuestión planteada (inicialmente). Realmente, a la luz de los argumentos de oposición esgrimidos, se trata de un rechazo frontal a cualquier reenvío prejudicial al TJCE en los asuntos principales:

*“... resulta absolutamente pertinente en este recurso la invocación de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, como premisa determinante que debe vincular, la resolución del mismo ...”* **26)**

*“... en la sentencia de 9 de diciembre de 2004, el Tribunal Supremo no consideró oportuno plantear cuestión prejudicial interpretativa en torno a las medidas tributarias que ahora parecen suscitar dudas, siendo preciso advertir, de nuevo, sobre la necesidad de tomar como punto de partida de este recurso los términos, consideraciones y fundamentos decisorios de*

**26)** Vid. escrito de alegaciones de la parte demandante (Comunidad Autónoma de Castilla y León -alegación segunda, párrafo duodécimo -pág. 3-) en los procesos principales correspondientes a los asuntos judiciales C-432/06, C-433/06 y C-434/06.

*la sentencia de 9 de diciembre de 2004.”* **27)**

*“... en este caso, la cuestión ya ha sido resuelta por el Tribunal Supremo.”* **28)**

32. Por el contrario, dado que, en nuestra opinión, el hecho, en sí, de que el TSJPV estuviera planteando la posibilidad de someter al TJCE una cuestión interpretativa en los procesos principales implicaba, de entrada, que el Tribunal *a quo* reconocía que las apreciaciones jurídicas de Derecho comunitario realizadas por su superior jerárquico (el TS) en la sentencia de 9.12.2004 podían no ser acertadas, esta representación mostró una posición favorable a la consulta.
33. Ahora bien, en nuestros escritos de alegaciones **29)**, como decimos, favorables a la remisión al TJCE de una consulta en los términos transcritos de las Providencias del TSJPV, no figura (ni pudo figurar) el más mínimo comentario, aclaración, matización ni desarrollo argumental con relación a las dudas que expresa ahora el TSJPV en su cuestión sobre la trascendencia del nivel de autonomía de los Territorios Históricos del País Vasco desde la perspectiva del Derecho comunitario en el ámbito de las ayudas de Estado.

**27)** Vid. escrito de alegaciones de la parte demandante (Comunidad Autónoma de La Rioja -alegación primera, párrafo primero -pág. 1-) en los procesos principales correspondientes a los asuntos judiciales C-429/06, C-430/06 y C-431/06.

**28)** Vid. escrito de alegaciones de la parte demandante (Unión General de Trabajadores de La Rioja -alegación segunda, párrafo primero -pág. 2-) en el proceso principal correspondiente al asunto judicial C-428/06.

**29)** Vid. Antecedente de Hecho Quinto y Acuerdo Tercero de los autos de remisión.

### 3. LOS AUTOS DE REMISIÓN: LAS “DUDAS” DE DERECHO COMUNITARIO Y LA CUESTIÓN PREJUDICIAL.

34. El Tribunal *a quo* justifica la necesidad de promover la cuestión prejudicial <sup>30)</sup>, a la luz de “recientes elementos extraídos de la propia actividad del Tribunal de Justicia competente para la interpretación del Tratado –muy en especial la Sentencia de 6 de septiembre de 2006 en el Asunto C-88/03- que abren una perspectiva muy diversa para el enfoque de la cuestión. De este modo, esta Sala no ve garantizada una válida y actual interpretación del Tratado sobre el punto discutido en este proceso y en otros varios internos relacionados con él si se atiende a los precedentes internos pudiendo llegarse a soluciones y pronunciamientos contradictorios según que dicha remisión se produzca o no” <sup>31)</sup>. (Subrayado añadido).

<sup>30)</sup> Vid. Fundamento Jurídico Primero, párrafo noveno, de los autos de remisión.

<sup>31)</sup> La expresión “actual interpretación” debe ponerse en conexión con la siguiente de “precedentes internos”. Y, como se ha expuesto, los “precedentes” no son otros que la sentencia del TS de 9.12.2004 [vid. epígrafe 1 de los Antecedentes de Hecho, supra], que interpreta y aplica Derecho comunitario en el ámbito de las ayudas de Estado (artículos 87 CE, apartado 1, y 88 CE, apartado 3, última frase) en un sentido (apreciación del requisito de “selectividad” por el simple hecho de que una medida pública se aplique en una zona geográfica limitada de un Estado miembro) que le lleva a declarar la nulidad, entre otras, de disposiciones fiscales de carácter general adoptadas por los Territorios Históricos del País Vasco, sin acudir al mecanismo de cooperación judicial a que se refiere el artículo 234 CE, pese a manifiestamente no existir jurisprudencia del TJCE que diera cobertura a una semejante interpretación del Derecho comunitario (en este sentido, véase lo señalado por el Abogado General Sr. Geelhoed en sus conclusiones, presentadas el 20 de octubre de 2005, en el asunto C-88/03, Portugal/Comisión, puntos 42 y 43, primera frase: “hasta la fecha, el Tribunal de Justicia nunca ha respondido [a la cuestión de cuando la modificación de unas disposiciones generales, adoptadas por la Administración central de un Estado miembro, para una determinada región geográfica del mismo se halla comprendida dentro del ámbito de aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado] en su jurisprudencia”).

35. Según el Tribunal *a quo* sería necesario que (la viabilidad de) la potestad normativa reconocida por el ordenamiento jurídico a los Territorios Históricos Forales del País Vasco “frente al Tratado de la Unión Europea sea definida con la mayor claridad” <sup>32)</sup>.
36. El TSJPV se plantea dudas sobre si los límites consustanciales a la autonomía tributaria y financiera de los Territorios Históricos de la Comunidad del País Vasco, conllevan, desde la perspectiva del Derecho comunitario, la calificación de las medidas fiscales controvertidas como selectivas en el sentido de la noción de ayuda de Estado <sup>33)</sup>.
37. A este respecto, el TSJPV entiende conveniente acudir al TJCE por la necesidad de despejar, en concreto, dos dudas.
38. La primera duda, referida a la “autonomía de procedimiento”, se plantea como sigue <sup>34)</sup>:

“cuál es la trascendencia de [los límites genéricos en orden a la armonización fis-

<sup>32)</sup> Vid. Fundamento Jurídico Primero, párrafo décimo, de los autos de remisión. El TSJPV afirma incluso que “[d]el sentido de la sentencia que recaiga dependerá la subsistencia efectiva de los poderes normativos reconocidos por la ley interna del Estado miembro”. Ha de añadirse que, de llegarse a resolver la cuestión planteada en los procesos principales en sentido favorable a la pretensión de los demandantes, sus consecuencias serían de enorme magnitud política, por afectar a la propia estructura constitucional asimétrica en el ámbito tributario y fiscal del Reino de España, afectándose, de entrada, no sólo a los derechos históricos de los Territorios Históricos del País Vasco, sino también a los de la Comunidad Foral de Navarra [vid. nota 16 supra].

<sup>33)</sup> Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, apartado c), de los autos de remisión. En particular, al TSJPV se le plantean reflexiones a la luz de los límites (o la interpretación de los mismos) respecto a la “autonomía de procedimiento” y a la “autonomía financiera” del País Vasco.

<sup>34)</sup> Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, apartado b), párrafo segundo, in fine de los autos de remisión.

cal con el Estado que figuran en los artículos 2 y 3 del Concierto Económico] en orden a valorar si el País Vasco cuenta con el nivel de autonomía requerido por [la] sentencia de 6 de septiembre de 2006." (Subrayado añadido).

39. La segunda duda del TSJPV, en línea con la anterior -es decir, cuál sería su trascendencia en orden a valorar si el País Vasco cuenta con el nivel de autonomía requerido por la sentencia del TJCE (Gran Sala) de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión (asunto C-88/03, pendiente de publicación en la Recopilación)-, se expresa con relación a la "autonomía económica" en los siguientes términos **35)**:

"La única duda (...) deriva de que, aún siendo el nivel competencial del País Vasco muy importante en términos comparativos con otras manifestaciones de autonomía regional en el contexto europeo, queda igualmente limitada por la competencia exclusiva en materia de incidencia económica sobre el País Vasco tales como "sistema monetario, bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica", "régimen económico de la Seguridad Social", "obras públicas de interés general", entre otras a que se refiere el artículo 149 de la Constitución, y por ello la existencia de un marco económico distinto dentro del País Vasco ha de relativizarse y ponerse en función de una exigencias de esencial unidad de mercado o unidad de orden económico, que son límite consustancial al sistema

**35)** Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, apartado b), párrafo tercero de los autos de remisión.

autonómico español (...)." (Subrayado añadido).

40. En síntesis, el Tribunal a quo se interroga sobre si, "tomando en consideración el nivel de autonomía" con que cuentan los Territorios Históricos del País Vasco al promulgar las disposiciones fiscales impugnadas en los procesos principales, debe apreciar el elemento de selectividad constitutivo de la noción de ayuda a que se refiere el artículo 87 CE, apartado 1, y, en consecuencia, debe considerar "contrarias a las disposiciones del Tratado" (artículo 88 CE, apartado 3) las disposiciones fiscales objeto de impugnación en los procesos principales "por el hecho de que se apliquen tan solo en una parte determinada del territorio del Estado miembro" **36)**.

41. En estas circunstancias, mediante sendos autos de fechas 20 y 29 de septiembre de 2006 **37)**, el TSJPV decide suspender los procedimientos principales y plantear al TJCE, de conformidad con el artículo 234 CE, la siguiente cuestión prejudicial interpretativa:

"Si el artículo 87.1 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Juntas Generales del Territorio Histórico de **38)**, dando nueva redacción a los artículos

**36)** Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, apartado c), párrafo primero de los autos de remisión.

**37)** El auto del TSJPV de 29.9.2006 se refiere al asunto C-430/06. Al resto de asuntos prejudiciales corresponden los autos del TSJPV de 20.9.2006.

**38)** Álava para los asuntos C-430/06 y 433/06; Bizkaia para los asuntos C-428/06, C-429/06 y C-434/06, y Gipuzkoa para los asuntos C-431/06 y C-432/06.

29.1.A, 37 y 39 <sup>39)</sup>) de la normativa del Impuesto de Sociedades, por establecer un tipo impositivo inferior al general de la Ley del Estado español y unas deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento jurídico tributario estatal, aplicables en el ámbito territorial de dicha Entidad Infraestatal dotada de autonomía, han de considerarse selectivas con encaje en la noción de ayuda de Estado de dicho precepto y han de comunicarse por ello a la Comisión en los términos del artículo 88.3 del Tratado.” (Énfasis y subrayado añadidos).

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### 1. CONSIDERACIONES PREVIAS SOBRE EL CONCEPTO DE AYUDA DE ESTADO VERSUS MEDIDA GENERAL EN EL DERECHO COMUNITARIO.

42. A modo de principio, procede comenzar recordando que resulta de una reiterada jurisprudencia comunitaria que una medida adoptada por un ente infraestatal de un Estado miembro (al igual que si hubiera sido adoptada por la Administración Central de ese Estado) puede constituir una “ayuda de Estado” (con arreglo al Derecho comunitario) si se cumplen los requisitos establecidos por el artículo 87 CE, apartado 1 (citamos, en este sentido, la sentencia del TJCE de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, Rec. p. 4013, apartado 17).

<sup>39)</sup> La referencia al artículo 39 sólo consta en los autos del TSJPV de 20.9.2006 en los asuntos C-428/06 y C-429/06, asuntos (junto también al C-434/06) relativos al Territorio Histórico de Bizkaia.

43. Así pues, se desprende del Tratado y de la jurisprudencia del Tribunal (que emplea términos y expresiones tales como “pueden” y “si se cumplen”, respectivamente), que una entidad infraestatal (al igual que las Administraciones Centrales), en el marco de la estructura constitucional de un Estado miembro de la Unión Europea, puede adoptar medidas que no constituyen ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1; es decir, puede adoptar, lo que se denomina en ocasiones <sup>40)</sup>, medidas generales (y, por definición, susceptibles de escapar del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1).

44. Este razonamiento es plenamente aplicable a cualquier medida pública de que se trate con independencia de su naturaleza.

45. Así, no se someterá al régimen establecido en los artículos 87 CE y 88 CE, *ad exemplum*, una ampliación de capital social en una empresa pública si ese aumento responde al principio del inversor privado en una economía de mercado (citamos, por todas, las sentencias del TJCE de 10 de julio de 1986, Bélgica/Comisión, 234/84, Rec. p. 2263, apartado 14, de 21 de marzo de 1991, Italia/Comisión, C-303/88, Rec. p. I-1433, apartados 21 y 22, e Italia/Comisión, C-305/89, Rec. p. I-1603, apartados 19 a 21, y de 3 de julio de 2003, Chronopost y otros/Ufex y otros, C-83/01 P, C-93/01 P y C-94/01 P, Rec. p. I-6993). Ello, además, es coherente con lo dispuesto en el artículo 295 CE que impide prejuzgar el régimen de la propiedad en los Estados

<sup>40)</sup> Habitualmente cuando se está en presencia de medidas fiscales.

miembros, pues de lo contrario se estaría discriminando a las empresas públicas (por razón de la condición pública de su socio o accionista) respecto de las privadas. Esta jurisprudencia consolidada comunitaria no varía porque el titular de la empresa fuera, en lugar de la Administración Central, una entidad infraestatal.

46. De igual modo, respecto al comportamiento de cualquier Administración pública (Central o descentralizada), en su condición de acreedor de una empresa, resultará que, en el marco de un procedimiento de insolvencia de su deudor con arreglo a la legislación interna, no se estará en presencia de una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, si la actuación de ese acreedor público admitiendo una quita o una reducción de su crédito responde al principio del acreedor privado en una economía de mercado (esto es, recuperar el máximo posible de su crédito) (citamos, en este sentido, la sentencia del TJCE de 12 de octubre de 2000, España/Comisión, C-480/98, Rec. p. I-8717, apartado 18).
47. No pudiendo merecer peor trato que esas ampliaciones de capital público o esas condonaciones de deuda pública, ha de subrayarse que medidas de naturaleza fiscal adoptadas por entidades infraestatales de un Estado miembro con atribuciones para ello (al igual que si hubieran sido adoptadas por la Administración Central), pueden ser, en principio <sup>41)</sup>, calificadas de

medidas generales y, por tanto, no estar sujetas al régimen de los artículos 87 CE y 88 CE.

48. Se infiere de lo expuesto con claridad que, en la hipótesis de que una medida pública cumpliera los requisitos de ventaja y distorsión de la competencia en los intercambios intracomunitarios, ni el Tratado, ni la jurisprudencia que lo interpreta permiten calificar esa medida como ayuda, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por el simple motivo -añadido a los citados requisitos- de que hubiera sido adoptada por entes infraestatales de los Estados miembros (así además el TJCE lo ha corroborado recientemente en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, antes citada, apartados 57 y 60).
49. De este modo, de tratarse de medidas generales, las distorsiones de competencia que, en su caso, producirían sólo podrían ser reducidas o eliminadas, con arreglo al Derecho comunitario, a través de la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros (artículos 94 CE, 96 CE y 97 CE), y nunca a través de las normas sobre ayudas de Estado (nos remitimos, a este respecto, al comentario del Abogado General Sr. Geelhoed en sus conclusiones presentadas el 20 de octubre de 2005 en el asunto C-88/03, antes citado, puntos 46 y 58).
50. La interpretación del Derecho comunitario, y, en concreto, del concepto de ayuda de Estado, que realizó el TS en su sentencia de 9.12.2004, confirmada en su auto de 4.4.2005 (vid. en particular los puntos 11 y 12 *supra*), resulta, pues, del todo infundada.

<sup>41)</sup> Sobre este particular, nos remitimos a nuestros comentarios (vid. epígrafe 3.2 *infra*) acerca de lo declarado por el TJCE en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, antes citada.

## 2. EL CRITERIO DE SELECTIVIDAD EN EL SENTIDO DEL ARTÍCULO 87 CE RESPECTO DE MEDIDAS FISCALES ADOPTADAS POR ENTES INFRAESTATALES DE LOS ESTADOS MIEMBROS: MARCO DE REFERENCIA.

51. Entre los requisitos constitutivos del concepto de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, se encuentra el de "selectividad".
52. A este respecto, según resulta de una reiterada jurisprudencia comunitaria, procede apreciar la existencia de "selectividad" de una medida pública cuando, analizada en cada caso concreto, favorezca a determinadas empresas o producciones en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable (citamos, en este sentido, las sentencias del TJCE de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline* y *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 41; de 29 de abril de 2004, *GIL Insurance* y otros, C-308/01, Rec. p. I-4777, apartado 68, y de 3 de marzo de 2005, *Heiser*, C-172/03, Rec. p. I-1627, apartado 40).
53. Se desprende de la jurisprudencia citada que, en la apreciación de la selectividad de una medida pública, reviste, pues, una importancia capital "*el marco de referencia*"; esto es, el marco fáctico y jurídico en el cual se tiene que realizar la comparación a los efectos de apreciar si la medida analizada favorece a determinadas empresas o producciones.
54. Por lo que se refiere a medidas de naturaleza tributaria o fiscal, el marco de referencia será, en principio, el sistema fiscal concreto en el que se inserta la medida que será objeto de examen. En efecto, "*la propia existencia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada "normal"*" (sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión*, antes citada, apartado 56). (Subrayado añadido).
55. A mayor abundamiento, hay que destacar que ese marco de referencia (el concreto sistema tributario de que se trate) resulta siempre ser el parámetro a tomar en consideración para examinar la existencia de eventuales diferencias en su seno.
56. De este modo, una medida fiscal que introduce una diferencia objetiva entre contribuyentes en un concreto régimen tributario (así pues, se trata de una medida selectiva) podrá encontrar su justificación por la naturaleza o estructura del régimen tributario de que se trate, lo que conllevará, en tal caso, su exclusión del ámbito de aplicación del régimen comunitario de las ayudas de Estado. A tal fin, por tanto, será objeto de análisis ese (y no otro) régimen tributario.
57. Sobre este particular, esta representación considera ilustrativo traer a colación el hecho de que determinadas medidas fiscales adoptadas por alguno de los entes infraestatales aquí representados han sido objeto de examen y pronunciamiento por los tribunales comunitarios.
58. Se trata de asuntos en los que, tras determinar la selectividad de las medidas enjuiciadas, se examina precisamente el régimen fiscal *normal*; esto es, el régimen tributario a tomar en consideración para evaluar si una concreta medida encontraría justificación por

la naturaleza y el sistema tributario en el que se inserta, pues, en tal caso, esa medida no quedaría sometida al régimen comunitario de las ayudas de Estado.

59. De entrada, estos asuntos testimonian el reconocimiento por tribunales comunitarios de la posibilidad (la facultad) de que gozan entes infraestatales de los Estados miembros para adoptar medidas generales excluidas del ámbito de aplicación de los artículos 87 CE y 88 CE (vid. epígrafe 3.2 *infra* sobre la aportación –no sin relevancia en el seno de la Unión Europea– que, en nuestra opinión, constituye a este respecto la sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, antes citada).
60. Siguiendo un orden cronológico de resoluciones judiciales comunitarias, hay que comenzar por referirse a la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas (en adelante, “TPI”) de 6 de marzo de 2003, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-92/00 y T-103/00, Rec. p. II-1385).
61. En estos asuntos T-92/00 y T-103/00 (en los que se trataba de ventajas fiscales que favorecerían únicamente a empresas que dispusieran de considerables recursos económicos), el TPI, en su razonamiento crítico frente al objetivo que se decía perseguido por las autoridades infraestatales concedentes de las medidas de ayudas controvertidas en esos asuntos, reconoce a tales autoridades infraestatales la posibilidad de adoptar medidas generales. Así, declara <sup>42)</sup>:

<sup>42)</sup> Sentencia de 6 de marzo de 2003, antes citada, apartado 62.

“62. ... Aún suponiendo que se persiga tal objetivo –lo que no está probado-, también podría haberse alcanzado con medidas fiscales de carácter general. Por ello, no puede considerarse que las medidas fiscales específicas controvertidas estén justificadas por la naturaleza o la economía del sistema fiscal.” (Subrayado añadido).

62. El reconocimiento de la atribución normativa para adoptar medidas generales por los Territorios Históricos del País Vasco se aprecia, aún más claramente si cabe, en la sentencia del TPI de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-127/99, T-129/99 y T-148/99, Rec. p. II-1275, apartado 146). El TPI declara:

“146. ... Por tanto, las partes demandantes no pueden afirmar que la Decisión impugnada cuestiona la competencia normativa del Territorio de Álava para adoptar medidas fiscales de carácter general.” (Énfasis y subrayado añadidos).

63. A la hora de tomar en consideración el marco de referencia pertinente para apreciar si existe o no una justificación a las medidas fiscales controvertidas, el TPI se referirá en todo momento al sistema fiscal del Territorio Histórico del País Vasco. Así, el TPI en la sentencia de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-92/00 y T-103/00 antes citada, apartado 64), declara:

“64. Esta alegación en modo alguno puede demostrar, sin embargo, que unas medidas fiscales que otorgan ventajas específicas a determinadas empresas estén

*justificadas por la lógica interna del sistema fiscal del Territorio Histórico de Álava.* (Énfasis y subrayado añadidos).

64. En el mismo sentido, cabe citar la sentencia del TPI de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-127/99, T-129/99 y T-148/99, Rec. p. II-1275, apartado 158):

*“158. Incluso admitiendo que, en su conjunto, la presión fiscal del País Vasco sea superior a la del resto de España, no es menos cierto que la Norma Foral 22/1994, reserva la ventaja fiscal de que se trata a determinadas empresas sujetas al régimen fiscal vasco.”* (Énfasis y subrayado añadidos).

65. De igual modo, cabe mencionar la sentencia del TPI de 23 de octubre de 2003, Diputación Foral de Guipúzcoa y otros/Comisión (T-269/99, T-271/99 y T-272/99, Rec. p. II-4217, apartado 61). En esta sentencia, el TPI declara:

*“61. Para determinar si puede aplicarse en el caso de autos esta justificación, debe examinarse si la limitación del círculo de beneficiarios potenciales del crédito fiscal está justificada por la lógica interna del sistema fiscal vasco.”* (Énfasis y subrayado añadidos).

66. O también la sentencia del TPI de 23 de octubre de 2003, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-346/99, T-347/99 y T-348/99, Rec. p. II-4259, apartado 60), en la que se declara:

*“60. ..., ningún argumento invocado por*

*las partes demandantes demuestra que la limitación del círculo de beneficiarios potenciales del beneficio fiscal de que se trata está justificada por la lógica interna del sistema fiscal vasco.”* (Énfasis y subrayado añadidos).

67. En suma, el marco de referencia pertinente a tomar en consideración en todos los asuntos citados es el sistema fiscal del Territorio Histórico Foral del País Vasco (de lo contrario no se hubiera pronunciado en ese sentido el TPI), y no el sistema vigente en el territorio del resto del Estado español <sup>43)</sup>.

68. Se infiere claramente, por tanto, de estas sentencias del TPI de 6 de marzo de 2003 y 23 de octubre de 2003, antes citadas, que el *marco de referencia* en el cual se tenía que realizar la comparación para apreciar si, en primer lugar, las medidas controvertidas en esos concretos casos favorecían a determinadas empresas o producciones, o, en segundo lugar, si incluso en el supuesto de favorecer, encontrarían justificación por la naturaleza o la estructura del sistema fiscal de que se trata, no siempre tiene por qué coincidir con el conjunto del territorio de un determinado Estado miembro (como, posteriormente, así expresamente lo señala el TJCE en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, en el asunto C-88/03, antes citada, apartados 56 y 57).

69. Así definido el marco de referencia pertinente para apreciar la selectividad de una medida de naturaleza tributaria adoptada por un ente infraestatal de un Estado miembro,

<sup>43)</sup> Vid. nota 16 supra, sobre los regímenes fiscales que coexisten en el Estado español.

¿cuándo una medida de naturaleza tributaria adoptada por un ente infraestatal de un Estado miembro constituye una medida general, esto es, *no cumple todos los requisitos establecidos por el artículo 87 CE, apartado 1?*

70. La respuesta a esta pregunta, con total claridad, la ofrece el TJCE en el asunto C-88/03, antes citado, que pasamos a analizar.

### 3. LA SENTENCIA DEL TJCE (GRAN SALA) DE 6 DE SEPTIEMBRE DE 2006, PORTUGAL/ COMISIÓN, ANTES CITADA: EL EJERCICIO DE COMPETENCIAS LO SUFICIENTEMENTE AUTÓNOMAS POR EL ENTE INFRAESTATAL.

#### 3.1. Apreciación del TJCE.

71. El TJCE, consciente plenamente de la trascendencia del asunto C-88/03 <sup>44)</sup>, destaca que, para apreciar si es selectiva una medida por la que una entidad infraestatal fija para una parte del territorio de un Estado miembro un tipo impositivo reducido, ha de examinarse si esa medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central <sup>45)</sup>.

<sup>44)</sup> Ya el Abogado General Sr. Geelhoed reconocía en sus conclusiones presentadas el 20.10.2005 en este asunto que la decisión de la Comisión sobre el régimen fiscal de Azores planteaba cuestiones "más allá del presente caso" (vid. punto 42, primer párrafo). En efecto, se estaba dilucidando cuestiones que podían afectar a la propia estructura constitucional (asimétrica, por ejemplo, en materia tributaria) de determinados Estados miembros (de ahí la intervención, en particular, del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y del Reino de España, en apoyo de la República de Portugal, rechazando rotundamente el criterio de selectividad, por razón geográfica, utilizado por la Comisión).

<sup>45)</sup> Vid. apartados 62 y 65 de la sentencia de 6.9.2006 en el asunto C-88/03, antes citada.

72. De igual modo, debe comprobarse si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que dicha entidad tenga competencia. <sup>46)</sup>.

73. Por tanto, el marco de referencia para apreciar la selectividad de una medida fiscal puede limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia <sup>47)</sup>.

74. En este contexto, el TJCE, haciendo suya la opinión del Abogado General Sr. Geelhoed en sus conclusiones presentadas el 20 de octubre de 2005, declara que <sup>48)</sup> para que pueda considerarse que una decisión se ha adoptado en el ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario que:

- sea obra de una autoridad que desde el punto de vista constitucional cuente con un estatuto político y administrativo distinto del del Gobierno central (criterio primero);
- además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido (criterio segundo);

<sup>46)</sup> Vid. apartado 62 de la sentencia de 6.9.2006 en el asunto C-88/03, antes citada.

<sup>47)</sup> Vid. apartado 66 de la sentencia de 6.9.2006 en el asunto C-88/03, antes citada.

<sup>48)</sup> Vid. apartado 67 de la sentencia de 6.9.2006 en el asunto C-88/03, antes citada.

- por último, las consecuencias financieras de la aplicación del tipo impositivo reducido a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno Central (criterio tercero).
75. En síntesis, según el TJCE, “para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y financiera en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida” <sup>49)</sup>.
76. Al examinar en concreto el asunto C-88/03, el TJCE llega a la conclusión de que los dos aspectos de la política fiscal del Gobierno Regional de las Azores –por una parte, la decisión de aligerar la presión fiscal regional ejerciendo la facultad de reducir los tipos de impuesto sobre la renta y, por otra, el cumplimiento de la misión de corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad– son indisolubles y dependen, desde el punto de vista financiero, de las transferencias gestionadas por el Gobierno central <sup>50)</sup>.
77. Por tal motivo, el TJCE declara que las medidas controvertidas en este asunto deben apreciarse en relación con la totalidad del territorio portugués, marco en el que no se presentan como medidas generales, sino selectivas <sup>51)</sup>.
78. Para finalizar este examen del asunto C-88/03, debemos apuntar que el TJCE, tras rechazar, como se ha expuesto, que se tratara de medidas generales, procedió a examinar si el régimen en cuestión podía quedar justificado por la naturaleza o estructura general del sistema fiscal portugués, circunstancia que señala corresponde demostrar al Estado miembro afectado <sup>52)</sup>.
- 3.2. Alcance y significado de la sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión: la apreciación, en algunos casos, del criterio de selectividad en medidas adoptadas por entes infraestatales de los Estados miembros de la Unión Europea por razones geográficas.
79. En primer lugar, entendemos necesario subrayar que la sentencia del TJCE en el asunto C-88/03, antes citado, no supone ninguna variación, en su acepción de giro, en su jurisprudencia.
80. No se está en presencia de una corrección de una jurisprudencia anterior: el propio TJCE en su sentencia declara que el Tratado y la jurisprudencia reiterada “en la materia”

<sup>49)</sup> Vid. apartado 68 de la sentencia de 6.9.2006 en el asunto C-88/03, antes citada.

<sup>50)</sup> Vid. apartados 75 y 76 de la sentencia de 6.9.2006 en el asunto C-88/03, antes citada.

<sup>51)</sup> Vid. apartado 78 de la sentencia de 6.9.2006 en el asunto C-88/03, antes citada.

<sup>52)</sup> Vid. apartados 53 y 80 a 83 de la sentencia de 6.9.2006 en el asunto C-88/03, antes citada.

no permiten deducir que medidas adoptadas por entes infraestatales de un Estado miembro son selectivas, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por el simple motivo de que –obviamente, por definición– sólo se aplican en una zona geográfica limitada de un Estado miembro de la Unión Europea <sup>53)</sup>.

81. En segundo lugar, con pleno respeto del principio de autonomía institucional de los Estados miembros a organizarse política y estructuralmente como así lo deseen sus respectivos ciudadanos en cada momento de su historia, la sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, viene a introducir un matiz –obviamente no sin importancia, al menos para la República Portuguesa–, en el análisis de las medidas fiscales adoptadas por entes infraestatales de los Estados miembros de la Unión Europea respecto al conjunto de sus contribuyentes.

82. Así, según se desprende de la sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, antes citada, las medidas tributarias generales (a nivel interno) adoptadas por entes infraestatales de los Estados miembros sólo tendrán la consideración de medidas fiscales generales (a nivel comunitario, y, por tanto, no sujetas a los artículos 87 CE y 88 CE) cuando sean adoptadas por entidades infraestatales de los Estados miembros dotadas de “suficiente” autonomía.

83. De este modo, el significado y alcance de la expresión “medida general” a nivel comunitario

no coincidirá necesariamente con el que se le pueda dar a nivel interno en cada Estado miembro.

84. Hemos de reiterar, por tanto, que, desde una perspectiva de doctrina jurisprudencial comunitaria, carece de todo fundamento el análisis “comunitario” que realizó el TS en su sentencia de 9.12.2004 (y auto de 4.4.2005), con su ciertamente sorprendente “apelación” a “una doctrina reiterada del TJCE”, para apreciar el cumplimiento del requisito de selectividad, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por meras razones geográficas al enjuiciar determinadas medidas fiscales adoptadas por los Territorios Históricos del País Vasco. Análisis del Tratado que, como reconoce el órgano jurisdiccional de remisión, no le permite “formarse un juicio certero sin recabar la cooperación del Alto Tribunal comunitario” <sup>54)</sup>.

4. EL EJERCICIO DE COMPETENCIAS LO SUFICIENTEMENTE AUTÓNOMAS POR LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO AL ADOPTAR LAS MEDIDAS FISCALES CONTROVERTIDAS: SE TRATA DE MEDIDAS GENERALES EXCLUIDAS DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 87 CE Y 88 CE.

85. Con carácter previo, ha de señalarse, a modo de principio, que el reparto territorial del poder político (de competencias) dentro de cada Estado miembro resulta intangible para las instituciones comunitarias (véase, en este sentido, la sentencia del TJCE, de 12 de

<sup>53)</sup> Vid. apartados 58 a 60 de la sentencia de 6.9.2006 en el asunto C-88/03, antes citada.

<sup>54)</sup> Vid. Fundamento Jurídico Primero, párrafo noveno, de los autos de remisión.

junio de 1990, Alemania/Comision, Rec. p. I-2321, apartado 13).

86. Pues bien, respecto al Reino de España como Estado miembro de la Unión Europea y su configuración como Estado de las Autonomías **55)**, hemos de recordar que constituye doctrina del Tribunal Constitucional (citamos, en este sentido, la sentencia 37/1987, de 26 de marzo, FJ Décimo) que:

*“(...) la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1º de la Constitución, ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales...”*

**55)** Vid., en concreto, el artículo 137 de la Constitución española de 6 de diciembre de 1978: “El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.”. El País Vasco se constituye en Comunidad Autónoma dentro del Reino de España, la cual se rige por el Estatuto de Autonomía aprobado por Ley Orgánica de las Cortes Generales españolas 3/1979, de 18 de diciembre.

87. Por lo demás, en lo que atañe particularmente a las relaciones de orden financiero y tributario entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco y los Territorios Históricos que la conforman, éstas vienen reguladas históricamente por el sistema de Concierto Económico **56) 57)**.

88. El sistema de Concierto Económico constituye parte del contenido mínimo de la foralidad, de los derechos históricos de los Territorios Históricos del País Vasco, que la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española ampara y respeta, en cuanto que su desaparición supondría la de un factor esencial para que pudiera reconocerse la pervivencia de la foralidad (véanse, en este sentido, la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1988, de 26 de abril, FJ Noveno, y, entre otras, las sentencias del TS de 28 de octubre de 1995, FJ Sexto; de 7 de abril de

**56)** A modo de breve apunte histórico cabe señalar que, en el ámbito económico, el sistema foral permitía configurar los Territorios Históricos Vascos como unidades económicas ampliamente independientes del resto del Estado. Así, por ejemplo, hasta el año 1841 (salvedad hecha del período entre 1717 y 1723) las fronteras aduaneras de España se situaban en el interior de los Territorios Históricos Vascos lo que conllevó que las mercancías provenientes del exterior llegaban francas de impuestos a los mismos. De hecho, la autonomía fiscal de la que gozaban permitía a los Territorios Históricos Vascos utilizar los impuestos que consideraran oportunos para financiar sus necesidades de gasto. Ha de añadirse que los fueros y derechos de los Territorios Históricos Vascos, respetados a lo largo de siglos, evolucionaron hasta llegar a la figura del Concierto Económico que nace en 1878 (fecha del Primer Concierto) con la vocación de regular las aportaciones que (por Ley de 1876) los Territorios Vascos quedaban obligados a contribuir a los presupuestos del Estado (esta aportación al Estado es el precedente del actual “Cupo” a que se refiere el artículo 49 del vigente Concierto Económico. Vid. nota 59 infra).

**57)** El primer Concierto postconstitucional, con una duración de veinte años, fue promulgado mediante Ley 12/1981 de las Cortes Generales, de 13 de mayo. El vigente Concierto Económico, ya con duración indefinida, resultó aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo (Boletín Oficial del Estado –BOE, núm. 124, de 24 de mayo de 2002. Corrección de errores, BOE, núm. 143, de 15 de junio de 2002).

1997, FJ Sexto, y de 3 de mayo de 2001, FJ Undécimo).

89. El artículo 1.1 del Concierto Económico contiene la declaración de la competencia de los Territorios Históricos Vascos para *mantener, establecer y regular*, dentro de su territorio, su *régimen tributario*. Junto a estas competencias normativas, se atribuyen a órganos de los Territorios Históricos Vascos (las Diputaciones Forales) la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos. Únicamente quedan fuera del régimen tributario propio de los Territorios Históricos Forales de la Comunidad Autónoma País Vasco, las competencias normativas, gestoras y recaudatorias en los derechos a la importación y en el hecho imponible a las importaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales, competencias que quedan reservadas en exclusiva al Estado (artículo 5 del Concierto Económico).

90. ¿Cuál es el significado de la potestad normativa tributaria de los Territorios Históricos Vascos? Para su respuesta nos remitimos a la jurisprudencia reiterada del TS (citamos por todas, la sentencia de 19 julio 1991, Recurso núm. 1148/1989, Aranzadi RJ 1991/6227), que declara:

*“TERCERO.- (...) el artículo 41-2 del Estatuto de Autonomía, aprobado con rango de Ley Orgánica, el 18 de diciembre de 1979, dice que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva*

*del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma». Con base en el precepto transcrito, no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría, como dice la Sentencia apelada, convertir al legislador fiscal en mero amanuense -mejor en un mero copista, decimos nosotros- con lo que la autonomía proclamada, desaparece, y se incumple al permiso concedido en el artículo 41-2 citado que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de «establecerlo» y de «regularlo» lo que es distinto del mero «mantenimiento» e implica, desde luego innovación (establecer) o modificación (regular).” (Énfasis y subrayado añadidos).*

91. Con relación a las competencias normativas tributarias de las Instituciones de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, cabe subrayar además que, como tiene reconocido el propio Tribunal a quo, el fundamento de tal potestad no se encuentra en relaciones de delegación legislativa por el Estado, sino en el principio o autonomía de ordenamientos (derivado de su carácter de “pacto” del Concierto Económico), por lo que las Norma Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco no están sometidas jerárquicamente a las leyes tributarias del Estado (véanse, en este sentido, por todas, las sentencias del TSJPV de 10 de marzo de

1993, FJ Segundo; de 25 de enero de 1996, FJ Tercero; de 20 de marzo de 1996, FJ Tercero, y de 10 de abril de 2003, FJ Cuarto).

92. Las relaciones financieras Estado-País Vasco vienen reguladas básicamente a través del Cupo, figura fundamental en el modelo de Concierto Económico, que adecúa entre sí los modelos de descentralización de los ingresos públicos y de los gastos públicos en el ámbito territorial del País Vasco, a la vez que garantiza la plena interrelación entre éste y la Administración del Estado, en la medida en que es el instrumento a través del cual los ciudadanos del País Vasco contribuyen a la financiación de las cargas generales del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma <sup>58)</sup>, y lo hacen además en función de su capacidad de contribución <sup>59)</sup>. El Cupo es una variable exógena del modelo de Concierto que se calcula en función de los Presupuestos Generales del Estado <sup>60)</sup>.

<sup>58)</sup> Con arreglo al Concierto Económico (artículo 52.Tres b.) también se consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma y, por tanto, objeto de contribución por esta Comunidad, las cantidades asignadas en los Presupuestos Generales del Estado al Fondo de Compensación Interterritorial (véase la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, del Fondo de Compensación Interterritorial -BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 2001- que deroga la Ley 29/1990, de 26 de diciembre). Así pues, el País Vasco contribuye al citado fondo del Estado, el cual tiene, actualmente, como objetivo la financiación de gastos de inversión en los territorios comparativamente menos desarrollados, que promuevan directa o indirectamente la creación de renta y riqueza en el territorio beneficiario (vid. artículo 2.2 de la Ley 22/2001, antes citada). El principio de solidaridad se relaciona con el Fondo de Compensación Interterritorial (vid., por todas, la sentencia del TS de 28 de octubre de 1995, antes citada, FJ Noveno).

<sup>59)</sup> Se trata por tanto de un sistema que no sólo respeta el principio constitucional de solidaridad, sino que es plenamente solidario en su propia estructura (vid. nota anterior). Añadir que el Tribunal a quo ninguna "duda" plantea a este respecto.

<sup>60)</sup> Vid. artículo 52.Dos del Concierto Económico.

93. Ha de añadirse a lo expuesto que el sistema tributario foral de los Territorios Históricos del País Vasco es un modelo de financiación que se apoya en dos pilares básicos. Por un lado, la autonomía fiscal y la responsabilidad y, por otro, el principio de riesgo unilateral (sobre estas nociones, nos remitimos a lo expuesto en el epígrafe 4.3 *infra* sobre el "criterio de autonomía financiera").

94. Sentado lo anterior, procede en este momento pasar a exponer la subsunción de las medidas fiscales controvertidas en los criterios de autonomía a que se refiere el TJCE en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, antes citada, para apreciar si medidas fiscales adoptadas por entes infraestatales de los Estados miembros, y aplicables al conjunto de los contribuyentes bajo su jurisdicción tributaria, carecen, ya de entrada, del elemento de selectividad, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

#### 4.1. Por lo que se refiere al criterio de "autonomía institucional".

95. Esta representación desea indicar que, como resulta de los escritos de demanda en los procesos principales, las partes demandantes no cuestionan en absoluto la "autonomía institucional" de los entes infraestatales que han adoptado las medidas fiscales controvertidas.
96. La Comunidad Autónoma del País Vasco y sus Territorios Históricos cuentan con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Tal cuestión es, por tanto, absolutamente pacífica.
97. A mayor abundamiento, el propio Tribunal

a quo, respecto al criterio de “autonomía institucional” a que se refiere el TJCE en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, antes citada, en los procesos principales, no plantea ninguna duda sobre su efectivo cumplimiento <sup>61)</sup>:

*“(…) el estatuto político de la Comunidad Autónoma y su desarrollo interno en base al tradicional régimen foral, garantizan plenamente la existencia de un régimen político-administrativo plenamente diferenciado del de los poderes públicos centrales, con una base constitucional incontrovertible.”*

#### 4.2 Por lo que se refiere al criterio de “autonomía de procedimiento”.

98. De entrada, esta representación desea poner de relieve igualmente que, como puede constatar, las partes demandantes no han cuestionado en absoluto, en los procesos principales, la “autonomía de procedimiento” de los entes infraestatales que han adoptado las medidas fiscales controvertidas.

99. El propio Tribunal a quo reconoce explícitamente que la decisión de adoptar las medidas fiscales controvertidas no ha estado sujeta a la intervención directa del Gobierno central –y añadimos nosotros, ni ninguna otra medida fiscal adoptada (incluido las disposiciones fiscales que fueron calificadas de ayudas de Estado en los asuntos T-127/99, T-129/99 y T-148/99 ; T-269/99,

T-271/99 y T-272/99 ; T-346/99, T-347/99 y T-348/99, y T-92/00 y T-103/00, antes citados)-.

100. Como se ha expuesto (vid. punto 38 supra), al Tribunal a quo se le plantearía cierta duda de interpretación acerca del “alcance” de este criterio de autonomía de procedimiento. Sobre este particular, el Tribunal a quo menciona una “eventual” “obligación de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo” <sup>62)</sup> al constatar que, entre los principios generales del sistema tributario foral vasco (artículo 2 del Concierto Económico), se establece, en concreto, el de “atención a la estructura general impositiva del Estado”, lo que se traduciría (con arreglo al artículo 3 del Concierto Económico) en una obligación de “mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado”.

101. Pues bien, ¿qué significa la expresión “atender a la estructura general impositiva del Estado”? ¿Y la de “mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado”?

102. La respuesta a estos interrogantes (y a otros que pudieran plantearse a su alrededor), en nuestra opinión, y salvo superior criterio de este Tribunal, pertenece exclusivamente al ámbito competencial del Estado miembro afectado (el Reino de España) y, en consecuencia, resultaría del todo irrelevante desde una perspectiva del Derecho comunitario.

103. Sin perjuicio de lo anterior, procede señalar

<sup>61)</sup> Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, apartado b), párrafo primero, de los autos de remisión.

<sup>62)</sup> Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, apartado b), párrafo segundo, de los autos de remisión.

que, según reiterada jurisprudencia interna, la expresión “estructura general impositiva del Estado” no debe ser interpretada como sinónimo de idéntica estructura material sustantiva de cada tributo en particular, pues ello sería un plantamiento que llevaría inexorablemente a la negación de una verdadera autonomía reguladora (véanse, entre otras, las sentencias del TSJPV de 12 de febrero de 1998, FJ Sexto; de 20 de mayo de 1999, FJ Segundo, y de 7 de octubre de 1999, FJ Tercero).

104. De este modo, el establecimiento de una exención tributaria o de una deducción no hace entrar en conflicto la regulación del tributo con la estructura general impositiva del territorio común (véanse, entre otras, las sentencias del TSJPV de 10 de marzo de 1993, FJ Segundo; de 25 de enero de 1996, FJ Tercero; de 20 de marzo de 1996, FJ Tercero; de 12 de febrero de 1998, FJ Sexto; de 25 de mayo de 1998, FJ Quinto; de 26 de septiembre de 2002, FJ Cuarto; de 10 de abril de 2003, FJ Cuarto, y la de 15 de diciembre de 2003, FJ Cuarto).
105. En cuanto al auténtico significado de la expresión “mantener la presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado”, hemos de remitirnos, como se ha expuesto más arriba (vid. punto 90 *supra*), a la sentencia del TS de 19 de julio de 1991, antes citada, cuya doctrina al respecto es muy clara:

“... no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado...”

*“(...) la norma del Concierto se refiere a «presión fiscal efectiva» y «global», lo que está indicando que la presión fiscal a tener en cuenta es la producida por todo un sistema tributario, no por uno solo o por varios tributos y en el presente caso solamente se examinan los beneficios de cinco de ellos, por lo que aunque se dieran datos numerarios y no se dan solamente se referirían a una presión fiscal parcial y no global. Descartada, pues, esta interpretación limitada de la norma 12 del Concierto, la única interpretación posible es comparar el conjunto de tributos, referido a uno o varios ejercicios económicos, de cuya comparación resultará la consecuencia de si existe o no una mayor o una menor presión fiscal. Esta es la interpretación que esta Sala entiende debe darse a la Norma del Concierto, con arreglo a la cual haya que juzgar la Norma Foral ahora impugnada.”* (Énfasis y subrayado añadidos).

106. En el mismo sentido cabe citar: las sentencias del TS de 13 de octubre de 1998 (FJ Quinto); de 22 de octubre de 1998 (FJ Segundo), de 30 de octubre de 1999 (FJ Tercero); de 14 de diciembre de 1999 (FJ Segundo); de 22 de enero de 2000 (FJ Cuarto); de 3 mayo 2001 (FJ Cuarto), y de 5 octubre 2002 (Recurso de Casación núm. 7708/1997, Aranzadi RJ 2002/8690). En esta última sentencia el TS declara en concreto lo siguiente:

*“TERCERO.- En la justicia de la normativa fiscal alienta, en efecto, la homogeneidad y unidad del sistema tributario, simplemente como un reflejo de la unidad del ordenamiento impositivo.*

*Esta unidad, claramente predicable del sistema en los territorios de derecho común, tiene que ser atemperada, al tratar de los regidos por normas forales, con el indiscutible derecho a la diversidad que la Constitución reconoció en la disposición adicional primera, y que la jurisprudencia ha refrendado constantemente.*

*La sentencia recurrida llega a su decisión legitimadora de la Ordenanza con base en las siguientes premisas:*

*(...).*

*3.- El Tribunal Supremo ha amparado la diversidad foral, como puede verse en la STS de 19 de julio de 1991 (RJ 1991\6227), conforme a cuya doctrina no puede sostenerse que en un territorio histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones, pues otra cosa implicaría convertir al legislador fiscal en mero amanuense, con lo que desaparecería prácticamente la autonomía foral y se incumpliría el art. 2.Uno de la Ley 12/1981, de 13 de mayo (RCL 1981\1232; ApNDL 10525 y LPV 1981\377), por la que se aprobó el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, precepto que no sólo habla de «mantener» el régimen tributario, sino de «establecer» y «regular» el mismo.*

*CUARTO.- Esta doctrina sigue siendo la de esta Sala, (...)."*

*(Énfasis y subrayado añadidos).*

107. Se desprende de esta línea jurisprudencial consolidada que, desde una perspectiva del Derecho interno, se rechaza todo método impugnatorio de carácter horizontal que establece como punto de partida la mera comparación de las diferencias impositivas entre el régimen común y los regímenes forales resultantes del ejercicio de la autonomía fiscal <sup>63)</sup>.

108. El Tribunal a quo en su auto de remisión <sup>64)</sup> reconoce al respecto que:

*“La Comunidad Autónoma Vasca, a través de los órganos competentes de los Territorios Históricos del País Vasco, puede libremente producir normativas diferenciadas de las del Estado en materia tributaria, fijando tipos impositivos distintos en función de apreciaciones económicas y de oportunidad política que en principio están sólo referenciadas a su propio ámbito.” (Énfasis y subrayado añadidos).*

109. El hecho, reconocido y protegido, de que los Territorios Históricos del País Vasco pueden libremente producir la normativa tributaria, según las apreciaciones económicas y la oportunidad política de cada momento, muestra, aún más claramente si cabe, que las entidades infraestatales autoras de las me-

<sup>63)</sup> Vedada tal comparativa al amparo del ordenamiento jurídico interno, en los procesos principales se realiza una impugnación mediante una comparativa horizontal de determinadas disposiciones fiscales con las existentes en régimen común, pero esta vez, como novedad, pretendiendo encontrar acomodo en una interpretación y aplicación del Derecho comunitario sui generis por un tribunal interno (la “doctrina comunitaria” del TS en su sentencia de 9.12.2004).

<sup>64)</sup> Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, apartado b), párrafo segundo, de los autos de remisión.

didias fiscales controvertidas gozan de la autonomía de procedimiento a que se refiere el TJCE en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, puesto que en el proceso de su creación normativa (libre) no interviene directamente el Gobierno Central.

110. En cuanto al alcance del deber de comunicación de las normativas impuesto, recíprocamente a ambas administraciones (Central y Vasca), establecido en el artículo 4.Uno del Concierto Económico <sup>65)</sup>, conviene ponerlo en conexión con la primera de las funciones que el artículo 64 del Concierto Económico asigna a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, como así además lo apunta el Tribunal *a quo* <sup>66)</sup>.
111. Pues bien, ha de subrayarse que un eventual pronunciamiento negativo de la citada Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (en la hipótesis de que se hubiera reunido <sup>67)</sup>) carece de relevancia puesto que no impide que la Administración Central o los Territorios Históricos del País Vasco prosigan la tramitación del proyecto normativo y sea objeto de aprobación (el artículo 64 del Concierto Económico, además, sólo habla de que la Comisión de Coordinación y Eva-

luación Normativa *intentará* "con anterioridad a la publicación" *propiciar* que ambas Administraciones lleguen a un acuerdo en caso de divergencias sobre los proyectos normativos). En nuestra opinión, ello muestra, una vez más, la falta de intervención *directa* del Gobierno Central en el contenido de las medidas fiscales controvertidas.

112. Por otra parte, la existencia de un eventual control por los órganos jurisdiccionales (lógicamente siempre *a posteriori*) de las medidas fiscales adoptadas por los Territorios Históricos del País Vasco a la luz de los parámetros legalmente establecidos –control consustancial a todo Estado de Derecho–, no permite de ningún modo apreciar que el Gobierno Central interviene, o hubiera podido intervenir, directamente en el contenido de tales medidas.
113. Además, ¿y si no se recurren las disposiciones tributarias de los entes infraestatales?
114. El examen del cumplimiento del criterio de autonomía de procedimiento en los entes infraestatales de los Estados miembros, en el sentido de la sentencia del TJCE en el asunto C-88/03, no puede estar en función de un mayor, menor o inexistente grado de litigiosidad en el Estado miembro de que se trate.
115. Más aún, desde otro punto de vista y dicho sea a título meramente dialéctico, no parece razonable pensar que la existencia, en sí, de los procesos principales constituiría una prueba (o indicio) de que el Gobierno Central tiene capacidad para participar, además directamente, en el proceso de elaboración de las medidas fiscales controvertidas, máxime

<sup>65)</sup> Artículo 4.Uno del Concierto Económico: "Las instituciones competentes de los Territorios Históricos comunicarán a la Administración del Estado, con la debida antelación a su entrada en vigor los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria. De igual modo, la Administración del Estado practicará idéntica comunicación a dichas instituciones."

<sup>66)</sup> Vid. Fundamento Jurídico Segundo, apartado 2, párrafo segundo, de los autos de remisión.

<sup>67)</sup> A título ilustrativo, merece destacarse, como hecho objetivo, que las medidas fiscales controvertidas fueron comunicadas a la Administración Central y que, tras esa comunicación, la Administración Central no consideró oportuno convocar una reunión de esa Comisión.

cuando la propia Administración central ni siquiera es parte demandante (vid. punto 15 *supra*).

116. En nuestra opinión, por lo demás, no cabe interpretar que para poder cumplir el requisito de la “autonomía de procedimiento” a que se refiere la sentencia del TJCE en el asunto C-88/03, antes citado, tenga necesariamente que darse una ausencia de todo control de legalidad por parte de los jueces y tribunales sobre las medidas adoptadas por los entes infraestatales de los Estados miembros.
117. Reiteramos nuevamente la legalidad constitucional, en particular, de una diversidad de tipos de gravamen dentro del Reino de España (citamos, en este sentido, la sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987, de 17 de febrero, FJ Cuarto).
118. En conclusión, las medidas fiscales controvertidas han sido adoptadas por entes infraestatales con autonomía de procedimiento en el sentido de la sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, antes citada.

#### 4.3 Por lo que se refiere al criterio de “autonomía financiera”.

119. Con carácter previo, esta representación debe constatar que las partes demandantes no cuestionan en absoluto la autonomía financiera de los entes infraestatales que han adoptado las medidas fiscales controvertidas.
120. Por su parte, el Tribunal *a quo* reconoce explícitamente, a propósito de la autonomía fi-

nanciera, lo siguiente <sup>68)</sup>:

*“... el País Vasco opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su competencia, sin que existan previsiones normativas específicas en el sistema acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuera soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones.”* (Énfasis y subrayado añadidos).

121. En efecto, como se ha apuntado anteriormente (vid. punto 93 *supra*), el sistema tributario foral de los Territorios Históricos del País Vasco es un modelo de financiación que se apoya en dos pilares básicos: por un lado, la autonomía fiscal y la responsabilidad y, por otro, el principio de riesgo unilateral.
122. Se entiende por autonomía fiscal, desde unos parámetros exclusivamente internos y, en particular, con relación al régimen tributario de imposición directa -al que pertenecen las medidas fiscales controvertidas en los procesos principales-, el hecho de que los Territorios Históricos del País Vasco gestionan, recaudan y, sujeto a eventuales restricciones armonizadoras <sup>69)</sup>, diseñan todos los impuestos

<sup>68)</sup> Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, apartado b), párrafo tercero, de los autos de remisión.

<sup>69)</sup> Incluidas las que pudieran provenir de la Unión Europea. Piénsese que, hasta la fecha, los niveles de imposición directa no han sido objeto de armonización (lo que no significa que no puedan serlo en un futuro en el seno de la Unión Europea).

básicos de su sistema fiscal foral.

123. Indisociable a esta autonomía fiscal se encuentra la responsabilidad. La responsabilidad significa que los gobiernos se hagan responsables ante sus ciudadanos de recaudar los impuestos para financiar los gastos que realizan. En el sistema foral **70)**, la responsabilidad fuerza a los Territorios Históricos del País Vasco a un manejo de los impuestos acorde con los objetivos de eficiencia y equidad dominantes en el País Vasco.
124. En cuanto al principio de riesgo unilateral (o de asunción de riesgos), éste significa que la aportación del País Vasco al Estado (el Cupo) como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma del País Vasco (artículo 49 del Concierto Económico), y que se calcula en función de los Presupuestos Generales del Estado **71)**, no depende de la recaudación de los contribuyentes de los Territorios Históricos del País Vasco.

**70)** Actualmente, el sistema fiscal del Territorio común (vid. nota 16 supra) carece prácticamente de corresponsabilidad porque las Comunidades Autónomas de régimen tributario común recaudan una parte mínima de sus ingresos que, en lo esencial, están constituidos por transferencias del Gobierno central, el cual corregirá además los desequilibrios que el régimen común en su caso presente en estas Comunidades Autónomas. Ello no impide, a este respecto, afirmar que, como bien recoge el Abogado General Sr. Geelhoed en sus conclusiones de 20.10.2005 en el asunto C-88/03, antes citado, (pendientes de publicar en la Recopilación), "la situación pudiera variar dada la tendencia actual a transferir competencias en ciertas regiones de los Estados miembros, incluida la competencia en materia tributaria" (véase punto 2 de sus conclusiones, antes citadas). Por tanto, cualquier sugerencia de que la descentralización llevada a cabo (o los procesos de descentralización que pudieran ponerse en marcha) en los Estados miembros pudiera haber sido realizada sólo como un mecanismo para eludir las consecuencias de la normativa comunitaria de las ayudas de Estado resulta inconsistente.

**71)** El Primer Concierto postconstitucional (vid. nota 57 supra) determinó en el 6,24% del total de los Presupuestos Generales del Estado el índice de la contribución de la Comunidad Autónoma del País Vasco al Estado en concepto de Cupo.

125. De esta manera, el propio diseño normativo, sus consecuencias y/o la mejor o peor gestión que el País Vasco efectúe de su recaudación tributaria únicamente redundará en beneficio o en detrimento de la propia administración de la Comunidad Autónoma. El Cupo, por tanto, es una obligación económica del País Vasco que se produce independientemente del resto de derechos y obligaciones económicas que se deriven de la actuación de los poderes públicos de la Comunidad Autónoma.
126. El Cupo se determina cada cinco años (artículo 50 del Concierto Económico) **72)**. No obstante, su importe líquido se actualiza anualmente.
127. La actualización anual del Cupo líquido (por ejemplo, la que corresponde al año 2005) no depende del contenido y repercusión financiera de las medidas fiscales controvertidas (nada de esto, por lo demás, se halla acreditado en los procesos principales).
128. Así, siguiendo con el ejemplo, en el año 2005 (fecha de la aprobación de las medidas fiscales controvertidas), el hecho de que en los Territorios Históricos del País Vasco el tipo del Impuesto sobre Sociedades fuera inferior en 2,5 puntos porcentuales al existente en el territorio común **73)** -o hubiera una deducción no establecida en el régimen tributario común **74)**-, no implica (ni podría implicar) una transferencia de fondos por parte del Es-

**72)** Mediante Ley votada en las Cortes Generales. La primera Ley Quinquenal del Cupo se promulgó para el período 1982-1987.

**73)** Vid. Fundamento Jurídico Tercero, apartado a), párrafo segundo, de los autos de remisión

**74)** Régimen común que puede haber optado por otro tipo de deducción.

tado por la “pérdida” de recaudación en la Comunidad Autónoma del País Vasco, ni implica (ni podría implicar) una menor cantidad a abonar al Estado por la Comunidad Autónoma en concepto de Cupo líquido.

129. Por otro lado, el hecho de que en un Estado miembro de la Unión Europea pudieran permanecer reservadas (temporal o definitivamente) en favor del Estado determinadas competencias “de índole económica” <sup>75)</sup> –lo que le lleva al Tribunal *a quo* a plantearse una duda (vid. punto 39 *supra*); resulta, en nuestra opinión, irrelevante como indicador, desde una perspectiva del Derecho comunitario en materia de ayudas de Estado, de la suficiencia, o no, de la autonomía financiera de un Ente infraestatal de un Estado miembro cuando éste adopta medidas fiscales aplicables al conjunto de contribuyentes en su jurisdicción, tal como ha sido definido por el TJCE en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, antes citada.
130. De igual modo, una exigencia constitucional en un Estado miembro de una “unidad de mercado o unidad de orden económico” (ajena, por otra parte, al concepto de mercado interior a que se refiere el artículo 3 CE) no puede más que interpretarse en clave de ordenamiento interno, y, en consecuencia, carece de toda pertinencia como parámetro de análisis válido en Derecho comunitario.
131. Sin perjuicio de lo expuesto, debemos recor-

<sup>75)</sup> Por lo que se refiere al Reino de España, el Tribunal *a quo* cita explícitamente, entre otras competencias exclusivas, “sistema monetario”. Entendemos que se trata de un lapsus. A este respecto, cabe recordar que desde hace años la política monetaria no corresponde ya al Reino de España, sino al Banco Central Europeo.

dar, además, que “la unidad de mercado” como límite consustancial al sistema autonómico del Reino de España, no significa en modo alguno uniformidad de los regímenes jurídicos de las Comunidades Autónomas, tal como así ha sido declarado por reiterada jurisprudencia constitucional (véanse, en este sentido, la sentencia del Tribunal Constitucional 88/1986, de 1 de julio, FJ Sexto, Aranzadi RTC 1986/88):

*“(…). Tal unidad [de mercado], sin embargo, y como ha señalado también el Tribunal, no significa uniformidad, ya que la misma configuración del Estado español y la existencia de Entidades con autonomía política, como son las Comunidades Autónomas, supone necesariamente una diversidad de regímenes jurídicos.”* (Subrayado añadido).

132. Por tanto, la cuestión relevante, desde una perspectiva comunitaria a los efectos de la eventual aplicación de la normativa en materia de ayuda de Estado, sería, parafraseando lo señalado por el Abogado General Sr. Geelhoed en sus conclusiones presentadas el 20 de octubre de 2005, en el asunto C-88/03, antes citado, si, “dentro de los límites fijados (por el Gobierno central <sup>76)</sup>”, las entidades infraestatales de los Estados miembros <sup>77)</sup> ejercitan su competencia con “un po-

<sup>76)</sup> Vid. punto 59 de las conclusiones. Se podría leer igualmente: “por la estructura político/constitucional de un Estado miembro”.

<sup>77)</sup> Sin que ello pretenda ser una enumeración exhaustiva, cabe citar como otras entidades infraestatales que en la actualidad gozan también de competencias o atribuciones en materia tributaria: la Comunidad Foral de Navarra (Reino de España); Escocia, Gales e Irlanda del Norte (Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte), además de Gibraltar, y las Islas Åland (Finlandia). Nos remitimos igualmente a lo señalado en la nota 70 *supra* sobre el contexto de descentralización (legítima) que se estaría produciendo en los Estados miembros de la Unión Europea.

der de decisión autónomo" ("suficientemente autónomo"), al adoptar sus medidas tributarias generales.

133. Y a este respecto, hemos de reiterar que los efectos financieros (y obviamente políticos) de las medidas fiscales controvertidas, por las razones expuestas anteriormente (vid., en especial, los puntos 123 a 128 *supra*), se sienten exclusivamente dentro de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Indudablemente, las consecuencias financieras de las medidas fiscales controvertidas tiene una influencia directa sobre el gasto público de la Comunidad Autónoma del País Vasco, sin que el presupuesto del Estado sufra por ello ninguna repercusión económica.
134. En conclusión, las medidas fiscales controvertidas han sido adoptadas por entes infraestatales con autonomía financiera en el sentido de la sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, antes citada.
5. CON CARÁCTER SUBSIDIARIO, SOBRE LA EXCEPCIÓN FUNDADA EN LA NATURALEZA Y EL SISTEMA DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO GENERAL: NECESIDAD DE SU EXAMEN ANTES DE EXTRAER LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DEL ARTÍCULO 88 CE, APARTADO 3, ÚLTIMA FRASE.
135. El presente argumento se expone ante el hipotético supuesto de que el TJCE considerara que las medidas fiscales controvertidas constituyen medidas selectivas y no medidas de carácter general porque quienes las aprobaron, los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, no gozarían de *la suficiente* autonomía, en el sentido de su sentencia en el asunto C-88/03, antes citada.
136. Vaya por delante que la conveniencia de su exposición al TJCE, como decimos a título subsidiario a lo alegado en el epígrafe anterior, obedece esencialmente a las particulares circunstancias que concurren en los procesos principales (y otros relacionados con ellos).
137. De entrada, hemos de recordar que, en los procesos principales, los demandantes no impugnan (ni siquiera con carácter alternativo) que las medidas fiscales controvertidas estarían, en cualquier caso, justificadas por el sistema tributario general.
138. Como se ha reiterado, los demandantes principales tampoco impugnaron *la suficiencia* de la autonomía de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.
139. Sin embargo, tal falta de impugnación no ha sido obstáculo para que el órgano jurisdiccional remitente plantee al TJCE ciertas dudas explícitamente sobre el "alcance" de la autonomía, a la vista de que el precedente de la jurisdicción interna (la tan referenciada sentencia del TS de 9.12.2004) no le garantizaba una válida interpretación del Tratado sobre el punto discutido en los procesos principales y otros relacionados con ellos **78)**.
140. Hemos de añadir que, como se ha señalado anteriormente (vid. epígrafe 2.2 de los Ante-

**78)** Vid. *Fundamento Jurídico Primero, párrafo noveno, de los autos de remisión: "... esta Sala no ve garantizada una válida y actual interpretación del Tratado sobre el punto discutido en este proceso y en otros relacionados con él si se atiende a los precedentes internos ..."*.

cedentes de Hecho, *supra*), el Tribunal *a quo* adoptó unas medidas cautelares al apreciar un *fumus boni iuris* en los demandantes principales.

141. Y tomando en consideración el contenido de tales resoluciones cautelares (vid. punto 26 *supra*), así como el de los propios autos de remisión, a esta representación se le presenta factible que el Tribunal *a quo* pudiera ignorar, en su condición de juez comunitario ordinario, que, con arreglo al Tratado y a la jurisprudencia reiterada del TJCE, una medida, incluso selectiva, no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1 si se justifica por la naturaleza o estructura del sistema tributario -en el caso de no reconocimiento de autonomía suficiente de los Territorios Históricos del País Vasco, del Reino de España-.

142. En efecto, con arreglo al Derecho comunitario, un órgano jurisdiccional interno llamado a determinar el concepto de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, con el fin, en su caso, de extraer las consecuencias jurídicas derivadas del efecto directo de la última fase del apartado 3 del artículo 88 CE, debe necesariamente descartar la aplicación a las medidas controvertidas de la excepción fundada en la naturaleza y la estructura del sistema fiscal en el que se integran -recurriendo, si ello fuera necesario, al mecanismo de cooperación judicial previsto en el artículo 234 CE <sup>79)</sup>.

143. Y, a este respecto, en lo que atañe a la es-

<sup>79)</sup> Vid. Comunicación de la Comisión (95/C 312/07) sobre la cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y la Comisión en materia de ayudas de Estado (DOCE, serie C 312 de 23.11.1995, p. 8), punto 20.

tructura tributaria configurada constitucionalmente en el Reino de España de forma asimétrica, debe subrayarse, como hecho incontrovertido, que coexisten diversos regímenes fiscales, entre ellos, el foral de los Territorios Históricos del País Vasco <sup>80)</sup>.

144. Por lo que se refiere al sistema de imposición directa de las empresas (impuesto de sociedades), los Territorios Históricos del País Vasco diseñan todos los impuestos básicos de su sistema fiscal foral.

145. Resultaría, por ello, que se presentaría como un objetivo inherente a la propia estructura o sistema tributario asimétrico del Reino de España el que se fijaran, en el ámbito de aplicación del régimen tributario foral vasco, cuando menos, para su funcionamiento y eficacia, medidas de pura técnica fiscal, como son, como reconoce la propia Comisión europea, el tipo impositivo, deducciones generales, etc. <sup>81)</sup>.

146. Medidas fiscales que, a mayor abundamiento, no tienen por qué ser necesariamente idénticas a las adoptadas por el régimen tributario de territorio común, como reiteradamente lo ha declarado la jurisprudencia interna (vid. puntos 105 y 106 *supra*), y así lo reconoce el Tribunal *a quo* en los propios autos de remisión (vid. punto 108 *supra*).

147. Por ello, incluso en la hipótesis de que pudiera entenderse una *insuficiente* autonomía en

<sup>80)</sup> Vid. nota 16 *supra*.

<sup>81)</sup> Vid. el punto 13 de la Comunicación de la Comisión (98/C 384/03) relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa (DOCE, serie C 383, de 10.12.1998, p. 3).

los entes infraestatales que han adoptado las medidas fiscales controvertidas, no se estaría necesariamente en presencia de ayudas de Estado. En esa hipótesis, tendría aún que analizarse (por el órgano jurisdiccional remitente) si, en todo caso, las medidas fiscales controvertidas derivarían directamente de los principios fundadores y rectores del sistema asimétrico fiscal del Reino de España. Sobre este particular, y por todo lo expuesto, las medidas controvertidas, en cualquier caso, no constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. Así pues, no resulta exigible en su proceso de adopción la comunicación a la Comisión a que se refiere el artículo 88 CE, apartado 3.

## 6. EL DERECHO COMUNITARIO EN MATERIA DE AYUDAS DE ESTADO NO ES NECESARIAMENTE APLICABLE A TODA MEDIDA PÚBLICA SUSCEPTIBLE DE SER CALIFICADA DE AYUDA EN EL SENTIDO DEL ARTÍCULO 87 CE, APARTADO 1.

148. Finalmente esta representación desea no pasar por alto en estos asuntos prejudiciales ciertas afirmaciones que realiza *obiter dicta* el Tribunal *a quo* en sus autos de remisión, al objeto de que, si así lo entendiera conveniente este Tribunal, saliera al paso de las mismas.
149. Entendemos que ello, de ser viable en el marco de un proceso prejudicial con arreglo al artículo 234 CE, puede contribuir a evitar posibles futuras interpretaciones y aplicaciones erróneas del Derecho comunitario, cuando menos, por parte del órgano jurisdiccional remitente.

150. Veamos: como se ha puesto de relieve anteriormente (vid. punto 24 *supra*), el TSJPV, al exponer la “normativa y doctrina de la jurisprudencia europea”, afirma que la jurisprudencia comunitaria confirma, por un lado, “la obligación de notificación previa de todo proyecto de medida estatal susceptible de ser calificada de [ayuda]” y, por otro, “la facultad de los jueces nacionales de dejar en suspenso toda medida estatal susceptible de ser concebida como [ayuda] por no haber sido comunicada [a la Comisión]” **82)**.

151. Este análisis de la jurisprudencia del TJCE por el TSJPV resulta, en nuestra opinión, claramente incorrecto.

152. En primer lugar, con relación a una (presunta) “obligación de notificación previa de todo proyecto de medida estatal susceptible de ser calificado de ayuda”, debemos comenzar por recordar que el propio tenor literal de las disposiciones comunitarias en materia de ayudas de Estado (artículos 87 CE y 88 CE) no permite extraer tal afirmación del Tribunal *a quo*.

153. En efecto, se desprende de ambas disposiciones comunitarias de derecho primario que éstas se refieren sólo y exclusivamente a “ayudas” y no a “medidas susceptibles de ser (esto es, que pueden ser) calificadas (o concebidas) como ayudas”.

154. Desde el examen de la jurisprudencia comunitaria se llega a la misma conclusión. Así, según jurisprudencia reiterada del TJCE, un órgano jurisdiccional interno llamado a extraer las consecuencias que se derivan del efec-

**82)** Vid. en particular, puntos 7 y 9 de la Comunicación.

to directo de lo dispuesto en la última frase del artículo 88 CE, apartado 3, debe determinar clara y concluyentemente que se está en presencia de ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1 (véase, entre otras, la sentencia del TJCE, de 11 de julio de 1996, SFEI y otros/La Poste y otros, C-39/94 (Rec. p. I-3547, apartado 53):

*“Para determinar si [unas medidas internas controvertidas] habrían debido notificarse a la Comisión, un órgano jurisdiccional nacional puede verse obligado a interpretar y aplicar el concepto de ayuda. En caso de duda, puede solicitar aclaraciones a la Comisión. Además, puede o debe, con arreglo a los párrafos segundo y tercero del artículo 177 del Tratado [actualmente 234], plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia.”*

155. En el mismo sentido, citamos la reciente sentencia de 13 de junio de 2006, Traghetti del Mediterraneo/Italia (C-173/03, pendiente de publicación en la Recopilación, apartado 41), que se remite a lo expresado por el Abogado General Sr. Leger en sus conclusiones presentadas el 11 de octubre de 2005 en el citado asunto:

*“Como señaló el Abogado General en los puntos 87 a 89 de sus conclusiones, así sucede, en especial en materia de ayudas de Estado.”*

—

*“87. (...) numerosos conceptos de Derecho comunitario se prestan al control de*

*la calificación jurídica de los hechos. Esto es así, en especial, en materia de ayudas de Estado.*

*89. (...) corresponde al juez nacional proceder a diversas operaciones de calificación jurídica de los hechos. En primer lugar, debe examinar si la medida controvertida constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado, es decir si concede ventaja, mediante recursos públicos, a su o sus beneficiarios [con cita de sentencia del TJCE]. A continuación, debe determinar si la citada Ayuda de Estado se incluye en la categoría de aquéllas que están prohibidas por el artículo 92, apartado 1, del Tratado, es decir, si, por una parte, puede falsear la competencia y, por otra, es susceptible de afectar los intercambios entre Estados miembros. Una vez que el juez nacional llega a la conclusión de que la medida controvertida se incluye en la prohibición de principio prevista en dicho artículo, le queda por determinar si está sujeta al control enunciado en el artículo 93, apartado 3, del Tratado, lo que le conduce, en su caso, a examinar si se trata de una ayuda nueva (que está sometida a dicho procedimiento) y no una ayuda existente (que está excluida del referido procedimiento).*

*90. Sólo al término de esta serie de operaciones de calificación puede el juez nacional pronunciarse sobre la legalidad de la medida controvertida y sacar todas las consecuencias que se imponen de la infracción del artículo 93, apartado 3, del tratado [con cita de sentencias].*

(Énfasis y subrayado añadidos).

156. Por tanto, la eventual circunstancia de que un Estado miembro comunique a la Comisión una intervención pública que no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, (lo que siempre dará lugar, tras la entrada en vigor del Reglamento (CE) n° 659/1999, del Consejo, de 22 de marzo **83**), a la adopción de una decisión de la Comisión –vid. artículos 4.2 y 7.2 del citado Reglamento n° 659/1999–, no puede, ni debe, ser interpretada en el sentido de que el Estado miembro de que se trate estuviera cumpliendo, en tal caso, con la obligación prevista en el artículo 88 CE, apartado 3. Sólo puede interpretarse esa conducta de un Estado miembro ante la Comisión desde el interés de buscar una mayor seguridad jurídica. Nada más.
157. En segundo lugar, por lo que se refiere a la “facultad” que apreciaría el TSJPV en los órganos jurisdiccionales internos, a la luz de una (presunta) jurisprudencia comunitaria, para adoptar medidas cautelares de suspensión ante medidas públicas que *pueden* concebirse como ayudas de Estado, ha de señalarse que, como resulta además de lo expuesto anteriormente respecto del Tratado y de la jurisprudencia del TJCE, se halla proscrito, con arreglo al Derecho comunitario en el ámbito de las ayudas de Estado todo *juicio indiciario o provisional* por parte de los órganos jurisdiccionales internos con objeto de apreciar una infracción (del artículo 88 CE, apartado 3, última frase), incluso, *prima facie* (esto es, para apreciar un *fumus boni iuris*) (salvo el caso particular de medidas materialmente idénticas a otras ya calificadas como ayuda por sentencia del TJCE, siempre

y cuando, en el momento de su examen cautelar, no constituyeran ayudas existentes).

158. Hemos de añadir que el criterio de la Comisión sobre el concepto de ayuda de Estado no vincula a los órganos jurisdiccionales internos. De este modo, la calificación de una medida como ayuda por la Comisión, no impide que un órgano jurisdiccional interno pueda (o esté obligado a) plantear una cuestión prejudicial al TJCE conforme al artículo 234 CE.
159. Así pues, la afirmación del TSJPV –impulsado posiblemente por la sentencia de su superior jerárquico de 9.12.2004– no es acertada y hace caso omiso de la Comunicación 95/C 312/07 de la Comisión sobre la cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y la Comisión en materia de ayudas de Estado, antes citada **84**).

## CONCLUSIONES

Por lo expuesto, las Juntas Generales de Bizkaia, la Diputación Foral de Álava, la Diputación Foral de Bizkaia y la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, proponen respetuosamente al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en los siguientes términos:

- “Unas medidas generales de naturaleza fiscal como las que son objeto de controversia en los litigios principales adoptadas por entes infraestatales [los Territorios Históricos del País Vasco (Reino de España)], dotados de suficiente autonomía en el sentido de la sen-

tencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03 (pendiente de publicación en la Recopilación), no constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. En consecuencia, no resulta exigible al procedimiento de adopción de tales medidas fiscales la comunicación a la Comisión a que se refiere el artículo 88 CE, apartado 3.”

- Con carácter alternativo; “unas medidas generales de naturaleza fiscal como las que son

objeto de controversia en los litigios principales adoptadas por entes infraestatales [los Territorios Históricos del País Vasco (Reino de España)], no constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, al encontrarse justificadas por la naturaleza y estructura del sistema fiscal del Reino de España. En consecuencia, no resulta aplicable al procedimiento de adopción de tales medidas fiscales la exigencia de comunicación a la Comisión a que se refiere el artículo 88 CE, apartado 3.”

AL TRIBUNAL DE JUSTICIA  
DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

OBSERVACIONES ESCRITAS

de parte presentadas por la DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA en los asuntos prejudiciales acumulados C-428/06 a C-434/06, acumulados por el Presidente del Tribunal

**OBSERVACIONES ESCRITAS** en las peticiones de pronunciamiento con carácter prejudicial dirigidas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en los litigios pendientes ante dicho órgano y que se han puesto de manifiesto en el encabezamiento de este escrito.

Están legitimados de conformidad con el artículo 20 sobre el Protocolo sobre el Estatuto de Justicia de las Comunidades Europeas.

La parte que este letrado representa ha decidido presentar observaciones escritas en relación con este procedimiento ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Esta parte desea centralizar su domicilio para notificaciones a efectos de presente procedimiento...

El plazo en que presenta sus alegaciones expira el 8 del corriente mes de febrero, al haberle sido notificada a esta parte el Auto del Tribunal de Justicia el 29 de noviembre de 2006.

**ALEGACIONES**

1. La Diputación Foral de Gipuzkoa aprobó el Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, que

fue ratificado por la Norma Foral 4/2005, de 5 de julio. En dichas disposiciones se daba nueva redacción a los arts. 29,1,A) y 37 de la normativa del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

2. Ante la impugnación jurisdiccional interpuesta, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco acuerda someter al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas la siguiente cuestión prejudicial:

3. *"Si el artículo 87,1 del tratado debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por la Diputación y las Juntas Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa, dando nueva redacción a los artículos 29.1.A) y 37 de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, por establecer un tipo impositivo inferior al general de la ley del Estado español y una deducción de la cuota que no existe en el ordenamiento jurídico tributario estatal, aplicables en el ámbito territorial de dicha entidad infraestatal dotada de autonomía, han de considerarse selectivas con encaje en la noción de ayuda de Estado de dicho precepto y han de comunicarse por ello a la Comisión en los términos del artículo 88,3 del Tratado".*

4. En definitiva, la cuestión sometida al criterio del

- Tribunal es resolver si las medidas tributarias recogidas en el citado Decreto Foral constituyen *Ayudas de Estado* en los términos previstos en el art. 87 TUE.
5. A nuestro juicio, y así lo venimos exponiendo en el Tribunal de instancia, del criterio comunitario se desprende que tales medidas tributarias no constituyen *Ayudas de Estado*.
  6. ¿Por qué defendemos que las medidas fiscales impugnadas no constituyen *Ayudas de Estado* en los términos previstos en el art. 87 TUE?
  7. Para la correcta interpretación del concepto de *Ayuda de Estado* cuando se trata de medidas fiscales necesariamente hemos de hacer referencia a la Comunicación de la Comisión 98/C 384/03 relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DO C 384, de 10.12.98, p.3) (en adelante Comunicación 98/C), que, entre otros extremos, señala:
    8. "... En el caso de las medidas fiscales, la calificación de ayuda en virtud del apartado 1 del artículo 92 del Tratado (CE) requiere ciertas aclaraciones que se incluirán en la presente Comunicación. Estas aclaraciones son importantes si se tienen en cuenta las obligaciones procesales que resultan de la calificación de ayuda y de las consecuencias del incumplimiento de estas obligaciones por los Estados miembros" (vid punto 2 de la Comunicación 98/C).
    9. Según resulta de la citada Comunicación 98/C, para aplicar a las medidas fiscales el artículo 87 TUE (lo que eventualmente podrá conllevar la aplicación del artículo 88 TUE):
      10. "La medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones". Este carácter de ventaja selectiva puede ser resultado de una excepción a las disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa, como también de una práctica discrecional por parte de la administración fiscal. No obstante, el carácter selectivo de una medida puede estar justificado "por la naturaleza o la economía del sistema". Si así fuese, la medida escaparía a la calificación de ayuda al Estado en el sentido del apartado 1 del artículo 92 del Tratado" (punto 12 de la Comunicación 98/C).
      11. De lo transcrito se desprende claramente que, a nivel comunitario, para que una medida fiscal pueda ser calificada de *Ayuda de Estado* debe constituir una "excepción a las disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa" o una "práctica discrecional".
      12. Para comprobar, en un caso como el presente, si se está o no en presencia de una "excepción", siguiendo las explicaciones de la propia Comunicación 98/C (punto 16) habrá de determinarse, en primer lugar, el régimen común -que no el régimen en el territorio común-aplicable. A este respecto, debe recordarse que ninguna disposición del Tratado estipula una obligación en el sentido de que en cada Estado miembro deba existir un solo y único sistema tributario aplicable para todo el territorio.
      13. Las disposiciones fiscales de carácter general de los órganos forales de los Territorios Históricos no constituyen *Ayudas de Estado* al estar justificadas, en todo momento, por la singularidad y naturaleza del sistema tributario en el Es-

- tado español, reconocida en el propio sistema constitucional (Disposición adicional primera de la Constitución Española) y estatutario de reparto competencial en materia tributaria, que comprende los regímenes tributarios concertados, además de entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, entre el Estado y el País Vasco (artículo 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco y Ley 12/1981 de Concierto Económico, modificada), coexistiendo, por tanto, cinco sistemas excluyentes -territorio común, territorios históricos y Navarra- y reconociéndose cada uno la competencia para establecer y regular su propio régimen tributario propio y específico (en este sentido, nos remitimos a lo recogido en los fundamentos jurídicos de la propia sentencia mencionando directa o indirectamente los derechos históricos, la Disposición adicional primera de la Constitución, la Ley de Territorios Históricos, el Concierto Económico, etc.).
14. Por otra parte, no puede pasarse por alto que los Territorios Históricos, reconocida su capacidad normativa, ningún impedimento tendrían para adoptar, por ejemplo, un tipo impositivo superior al del territorio común. En tal caso, de seguirse hasta sus últimas consecuencias el argumento de selectividad utilizado por la Sala del Tribunal Supremo en la sentencia citada de contrario, se llegaría a la situación, en opinión de esta parte, absurda, de poder llegar a calificar, en nombre del Derecho comunitario, de ayuda en el sentido del artículo 87 TUE el tipo impositivo en territorio común. En efecto, en un supuesto como el invocado, dado que tipo impositivo (inferior) en territorio común no se aplica en todo el territorio del Estado español, estaría "destinado a empresas establecidas en (varias) regiones determinadas", las cuales se beneficiarían de la ventaja de tener un tipo de gravamen inferior al existente en el resto del Estado.
15. Y ello, en el seno de la Unión Europea, conduciría a colocar automáticamente, y de forma íntegra, el sistema impositivo del Reino de España bajo el artículo 87 TUE, a merced de, entre otros, cualquier denunciante de cualquier Estado miembro, y no al amparo (en el sentido de protección) del artículo 93 TUE y su regla de unanimidad (al que, por cierto, sí seguirían acogidas las legislaciones sobre el volumen de negocios del resto de Estados miembros).
16. Ha de subrayarse que no constituyen ayuda estatales (punto 13 de la Comunicación 98/C):
17. a).- Las medidas de pura técnica fiscal (fijación de los tipos impositivos, de las normas de depreciación y amortización y de las normas en materia de aplazamiento de pérdidas; disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal legal),
18. b).- Las medidas destinadas a lograr un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción (por ejemplo, investigación y desarrollo, medio ambiente, formación y empleo).
19. La Comisión ha recordado reiteradamente, por otra parte, que la circunstancia de que determinadas empresas o sectores se beneficien más que otros de algunas de esas medidas fiscales no significa necesariamente que tales medidas constituyan ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 TUE. Así, las medidas destinadas a reducir la fiscalidad del trabajo en cualquier empresa tienen un efecto relativamente más importante en las industrias muy intensivas en

mano de obra que en aquéllas muy intensivas en capital, sin constituir necesariamente por ello ayudas estatales. Además, los incentivos fiscales destinados a las inversiones medioambientales, en investigación y desarrollo o formación sólo benefician a las empresas que llevan a cabo tales inversiones, sin que por ello sean necesariamente constitutivos de ayudas estatales (vid. punto 14 de la Comunicación 98/C).

20. Tal y como reconoce la Comisión, la lógica que subyace en determinadas disposiciones específicas en materia de fiscalidad de la pequeña y mediana empresa es comparable a la que justifica la progresividad de un baremo impositivo y que no es constitutiva de ayuda (vid. punto 27 de la Comunicación 98/C). Todo lo expuesto certifica sólidamente que, en el ámbito de las medidas de carácter fiscal, no es aplicable como criterio de selectividad para apreciar la existencia de una *Ayuda de Estado* en el sentido del artículo 87 TUE el que se trate de medidas destinadas a "(todas las) empresas establecidas en una región determinada", como erróneamente adopta como premisa de análisis la Sala del TS (FJ 14º de la sentencia). Y ello, con independencia, del hecho de que, en el caso de los regímenes tributarios existentes en el Estado español, debido a los puntos de conexión -similares a los existentes en los modelos de la OCDE para evitar la doble imposición- que sirven para determinar qué sujetos pasivos están sometidos a una potestad tributaria y cuáles a otra, nunca podría hablarse con rigor jurídico-técnico de "empresas establecidas en una región determinada", cuando resulta que también pueden hallarse sujetas al sistema tributario de los territorios históricos determinadas sociedades, sea cual sea el lugar en el que tengan su *establecimiento*, o cuando resulta

que sociedades con *establecimiento* en territorio foral se hallan sujetas al sistema tributario de territorio común.

21. Así pues, tal como se desprende claramente de todas y cada una de las Decisiones dictadas por la Comisión hasta la fecha, al igual que de jurisprudencia del TJCE en la materia (entre otros, as. C-501/00 y as. C-73/03), en el caso de medidas fiscales, la "selectividad" de una medida fiscal en el ámbito comunitario de las ayudas de Estado, por definición, se aprecia no de una comparación entre distintos sistemas tributarios (contrariamente a lo que figura en la sentencia), sino de la comparación entre sujetos pasivos (empresas) sometidos a un mismo sistema tributario.
22. Por otra parte, las resoluciones administrativas habidas en el orden comunitario, así como las resoluciones judiciales comunitarias o internas existentes sobre disposiciones fiscales materialmente idénticas o similares a algunas de las declaradas nulas por la sentencia del Tribunal Supremo no conducen a la conclusión deseada por la demandante, sino bien al contrario, el criterio de *selectividad* imperante en Europa para permitir la calificación de *Ayudas de Estado* en el sentido del reiterado art. 87 TUE no guarda relación con el descrito por la recurrente, ni con el criterio sustentado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004. Veamos el criterio comunitario:
23. **a) Decisión de la Comisión Europea** (en adelante Decisión) **de 11 de julio de 2001** en relación con el art. 26 de las Normas Forales de 1996 dictadas por los Territorios Históricos.
24. Esta decisión declara que la reducción de la

- base imponible del impuesto sobre Sociedades recogida en el art. 26 constituye *Ayudas de Estado* porque "...la mencionada reducción es específica o selectiva en el sentido de que favorece a determinadas empresas. En efecto, las condiciones para la concesión de las ayudas excluyen especialmente del beneficio de las mismas a las empresas creadas antes de la fecha de entrada en vigor de las citadas normas forales, cuyas inversiones sean inferiores al umbral de 80 millones de pesetas (480.810 euros), que creen menos de 10 puestos de trabajo y que no sean sociedades con un capital desembolsado que supere los 20 millones de pesetas: (120.202 euros)..."
25. **b) Decisión 1999/7178/CEE, de 24 de febrero**, relativa a la ayuda estatal concedida por España a favor de Daewoo Electronics Manufacturing España, S.A. y Decisión 2000/795/CEE, de 22 de diciembre, relativa a la ayuda estatal concedida por España a favor de Ramondín, S.A. y Ramondín Cápsulas, S.A.
26. En estas decisiones la Comisión consideró que se cumplía el requisito de selectividad propio de las *Ayudas de Estado* en el sentido del art. 87 TUE porque dicho carácter selectivo "...resulta especialmente del hecho que sólo las empresas de nueva creación pueden acceder a la ventaja fiscal... El carácter específico viene reforzado por el hecho de que sólo aquellas empresas que inviertan 80 millones de pesetas españolas y creen 10 empleos pueden beneficiarse de la reducción en la base imponible..."
27. **c) Decisión de 20 de diciembre de 2001** referente a unas normas forales relativas a medidas fiscales urgentes.
28. En esta Decisión se declara la concurrencia de *"Ayudas de Estado"* y apunta lo siguiente: "...En cuanto al carácter específico que deben revestir las ayudas estatales, la Comisión opina que esta exención del impuesto de sociedades es específica o bien selectiva en el sentido de que favorece a determinadas empresas..."
29. **d) Decisión de 31 de Octubre de 2000** referente al. Art. 43 de las Normas Forales de 1996 declara que constituyen *Ayudas de Estado* porque la medida "...beneficia en la práctica sólo a un grupo particular de empresas. En el presente caso, en primer lugar, las medidas de que se trata apoyan a las empresas que llevan a cabo determinadas actividades de exportación y excluyen a las empresas que no exportan..."
30. **e) Decisión de 22 de agosto de 2002** referente a los arts. 53 y 54 de las Normas Forales de 1996. En ella se declara la existencia de *Ayudas de Estado* al prever que existe selectividad porque sólo se pueden acoger al régimen de centros de coordinación las empresas que reúnan determinados requisitos fijados por las propias normas forales.
31. **f) Decisión 93/337/CEE, de 10 de mayo**, relativa a un sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco recogidas en normas forales dictadas en los Territorios Históricos. (en el caso de Gipuzkoa la Norma Foral 6/1988).
32. En este caso la selectividad según la Comisión se da porque las ayudas "...se aplican únicamente a determinadas empresas, quedando excluidas de ellas las siguientes actividades:..."
33. **g) Decisión 2003/293/CEE, de 11 de di-**

- ciembre** relativa a las medidas ejecutadas por España a favor del sector agrario tras el alza de los carburantes.
34. La Decisión concluyó afirmando que la selectividad existía no porque el beneficio estuviera destinado sólo a las empresas agrícolas establecidas en determinadas regiones y no a todo el territorio del Reino de España, sino porque no era susceptible de aplicación por todas las empresas (de todos los sectores) sujetas al impuesto sobre sociedades.
35. Esta Decisión fue confirmada por el TJCE.
36. h) **Decisión 2005/77/CEE, de 30 de mayo**, relativa al régimen de ayudas a favor de sociedades de Gibraltar beneficiarias de tipos reducidos.
37. La Comisión a la hora de analizar el requisito de selectividad afirma que *"las sociedades beneficiarias (del tipo reducido del Impuesto sobre Sociedades) disfrutaban de un tratamiento fiscal especial y más beneficioso en Gibraltar en comparación con otras empresas registradas en Gibraltar."*
38. Por último, debemos hacer cita de dos sentencias recientes dictadas por el Tribunal de Justicia que entendemos resuelven el tema en el sentido de que las disposiciones de las que traen causa esta cuestión prejudicial no contravienen lo dispuesto por el art. 87 TUE:
39. 1.- **Sentencia del TJCE, Gran Sala, de 6 de septiembre de 2006 (asunto Portugal-Comisión, C-88/03)**
40. Con carácter previo permítasenos aquí recordar que, como se desprende de su lectura, no existe disposición en el Tratado que exija que en un Estado miembro sólo pueda existir un único y mismo régimen tributario para todo su territorio geográfico, ni que estipule que todo régimen tributario que no alcanzara tal territorio *necesariamente* quedaría sujeto a la obligación prevista en el artículo 88.3 TCE. Semejante *exigencia* tampoco figura ni en el derecho comunitario derivado, ni en la jurisprudencia comunitaria.
41. Así resulta claramente de la reciente **sentencia del TJCE, Gran Sala, de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, as. C 88/03**
42. Esta sentencia interpretativa sobre el artículo 87.1 TCE pronunciada por la Gran Sala del TJCE goza de autoridad de cosa interpretada y confirma claramente, ya de entrada (*prima facie*), que **no pueden calificarse de ayudas de Estado en el sentido del artículo 87.1 TCE medidas fiscales, como las aquí impugnadas, por el hecho objetivo de que emanen de una autoridad infraestatal** (aunque se cumpliera el resto de requisitos del concepto de ayuda de Estado: ventaja, falseamiento de la competencia y afectación de los intercambios intracomunitarios).
43. En este asunto C-88/03, el TJCE recuerda (a la luz del Tratado y su jurisprudencia, vid. apartado 59 de la sentencia) que **la "selectividad" de una medida fiscal en el ámbito comunitario de las ayudas de Estado, por definición, se aprecia no de una comparación entre distintos sistemas tributarios (lo que serían distintos marcos de referencia), sino de la comparación entre sujetos pasivos (empresas) sometidos a un mismo sistema tributario** (el cual será, por definición, el marco de referencia pertinente).

44. Por su claridad y relevancia para la defensa de nuestros derechos en esta pieza cautelar, permítasenos transcribir parcialmente lo declarado por la Gran Sala del TJCE en el citado asunto C-88/03 (apartados 54 a 68):

"(... )

54 En lo que atañe a la apreciación del criterio de selectividad, constitutivo del concepto de ayuda de Estado, resulta de una reiterada jurisprudencia que el artículo 87 CE, apartado 1, requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline* y *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 41; de 29 de abril de 2004, *GIL Insurance* y otros, C-308/01, Rec. p. I-4777, apartado 68, y de 3 de marzo de 2005, *Heiser*, C-172/03, Rec. p. I-1627, apartado 40).

55 Este análisis es también válido cuando la medida no la haya adoptado el legislador nacional sino una autoridad infraestatal, puesto que una medida adoptada por una entidad territorial y no por el poder central puede constituir una ayuda si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 87 CE, apartado 1 (véase la sentencia de 14 de octubre de 1987, *Alemania/Comisión*, 248/84, Rec. p. 4013, apartado 17).

56 Resulta de lo anterior que para apreciar la selectividad de la medida de que se trata es

necesario examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. La determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal». El tipo impositivo normal es el vigente en la zona geográfica que constituye el marco de referencia.

57 A este respecto, el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

58 No puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. En tal caso, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate.

59 El argumento de la Comisión de que este análisis es contrario al texto del Tratado y a la jurisprudencia reiterada en la materia no puede ser acogido.

60 Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado que el hecho de que un programa de ayudas haya sido adoptado por una entidad territorial no obsta a la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en dicho artículo (véase, en este sentido, la sentencia Alemania/Comisión, antes citada, apartado 17). Además, como señaló la Comisión en el punto 26 de la Decisión impugnada, el propio texto del Tratado, que en su artículo 87 CE, apartado 3, letras a) y c), clasifica como ayudas estatales susceptibles de ser declaradas compatibles las medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico de una región, indica que los beneficios cuyo alcance se limita a una parte del territorio del Estado sometido a la disciplina de las ayudas pueden constituir beneficios selectivos. Sin embargo, no puede deducirse de lo anterior que una medida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por el simple motivo de que sólo se aplica en una zona geográfica limitada de un Estado miembro.

61 Tampoco puede deducirse de la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión (C-156/98, Rec. p. I-6857), que una medida que reserva ventajas a las empresas situadas en ciertas regiones es, sólo por esta razón selectiva. En el apartado 23 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que el hecho de que la desgravación fiscal de que se trataba favoreciera a determinadas empresas situadas en los nuevos Länder y en Berlín Oeste la privaba de su ca-

rácter de medida general de política fiscal o económica. Sin embargo, la desgravación había sido adoptada por el legislador nacional y sólo se aplicaba, como excepción a un régimen nacional por lo demás uniforme, a una parte de las empresas establecidas en ciertas regiones de Alemania, concretamente, a las que contaran con un máximo de doscientos cincuenta trabajadores y tuvieran su domicilio social y su centro de dirección en los nuevos Länder o en Berlín Oeste.

62 Para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad in fra esta tal que, como la aquí controvertida, fije sólo para una parte del territorio de un Estado miembro un tipo impositivo reducido en comparación con el vigente en el resto del Estado, ha de examinarse, tal como se expone en el apartado 58 de la presente sentencia, si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central Y', en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en territorio sobre el que aquélla tenga competencia.

63 El Abogado General ha identificado, en los puntos 50 y siguientes de sus conclusiones, tres situaciones en las que puede plantearse la cuestión de la clasificación como ayuda de Estado de una medida que fije, para una zona geográfica limitada, tipos impositivos reducidos en comparación con los vigentes a nivel nacional.

64 En la primera situación, el Gobierno central decide unilateralmente aplicar en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional. La segunda

situación corresponde a un modelo de reparto de las competencias fiscales conforme al cual todas las autoridades locales de un determinado nivel (regiones, municipios u otros) tienen atribuida la facultad de fijar libremente, dentro de los límites de sus atribuciones, un tipo impositivo para el territorio de su competencia. La Comisión ha reconocido, al igual que los Gobiernos portugués y del Reino Unido, que una medida adoptada por una autoridad local en esta segunda situación no es selectiva, ya que no es posible determinar un nivel impositivo normal, que pueda funcionar como parámetro de referencia.

65 En la tercera situación, una autoridad regional o local fija, en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia.

66 En esta última situación, el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, por su estatuto o sus atribuciones, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia.

67 Como ha señalado el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y adm-

nistrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

68 De lo anterior resulta que, conforme a lo expuesto por el Gobierno del Reino Unido, para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida.

(...)"

45. Hemos de subrayar que esta sentencia del TJCE interpreta el artículo 87.1 TCE, requisito previo además para una eventual aplicación del artículo 88.3 TCE y resulta plena y directamente aplicable en la presente asunto.
46. En este sentido, en el ámbito foral se cumplen los requisitos a que se refiere la sentencia del TJCE que comentamos:
47. A)"autonomía institucional", en la medida en que el poder normativo de los Territorios Históricos deriva, además, del reconocimiento consti-

tucional de los derechos históricos de los territorios forales (Disposición Adicional Primera de la CE), a través de su actualización por medio de lo dispuesto en el artículo 41 y siguientes del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, y de las normas de atribución de competencias reguladas en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de Ley 12/2002, de 23 de mayo.

48. B) "autonomía procedimental" se cumple en la presente pieza separada, en la medida en que no existe ninguna intervención de las instituciones centrales del Estado español en el proceso normativo de los Territorios Históricos, que promulgan sus propias normas en base a un sistema institucional basado en unas Juntas Generales, que se eligen a través de elecciones periódicas por sufragio universal y directo, y en unas Diputaciones Forales, que con autonomía institucional constituyen los órganos de gobierno y administración de los territorios forales.
49. C) "autonomía económica", en la medida en que las decisiones de los Territorios Históricos sobre su política fiscal no se ven compensadas de ninguna manera por transferencias cruzadas con el gobierno central. El régimen de Concierto Económico se corresponde con un modelo de descentralización económico-financiera de riesgo unilateral para los Territorios Históricos, cuya capacidad de gasto quedará directamente determinada por su recaudación tributaria, sin recibir compensaciones o transferencias del Estado central, sino que, al contrario, también debe contribuir a las cargas estatales no asumidas a través de un Cupo, que es una variable exógena del modelo, calculado en función de los Presupuestos Generales del Estado y al que debe hacerse frente sea cual sea el nivel de recaudación de los Territorios Históricos.
50. En efecto, las decisiones de política fiscal de los Territorios Históricos condicionan los servicios públicos que pueden prestarse dentro de los mismos, y por ello, parafraseando al Abogado General Sr. Geelhoed en el citado asunto C-88/03, cuya opinión jurídica se ha visto rotundamente avalada por el TJCE, los contribuyentes sometidos a la normativa foral y los que se encuentran sometidos a la normativa de territorio común *operan en marcos jurídico y económicamente distintos que no pueden compararse* [tal y como ya adelantó el TJCE en su sentencia de 8 de noviembre de 2001, *Adria Wien (as 143/99)*], según la cual: «A efectos de la aplicación del artículo 92 del Tratado [...] procede examinar únicamente si en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a determinadas empresas o producciones en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado en relación con otras empresas que se encuentren en una **situación fáctica y jurídica comparable** habida cuenta del objetivo perseguido por **a medida en cuestión.**»].
51. Reiteramos que quien asume las consecuencias políticas y financieras de las medidas fiscales recurridas en la presente litis en el Territorio Histórico afectado, en este caso, Gipuzkoa, es, en el sentido de lo expresado por el TJCE en el apartado 68 de su sentencia en el asunto C-88/03, el propio Territorio Histórico afectado, y no el Estado.
52. En el asunto de Azores (C-88/03), era un hecho objetivo e incontrovertido para las partes litigantes que el Estado portugués se hallaba obligado a cubrir, en su caso, las disminu-

- nes recaudatorias en Azores. Además de ello, la reducción impositiva objeto de la decisión de la Comisión controvertida en ese asunto constituía precisamente el instrumento elegido por el Estado portugués para la realización de la "solidaridad" recogida en su Constitución.
53. Ahora bien, esto nada tiene que ver con la Constitución española y la autonomía fiscal de la Comunidad Foral de Navarra y de los Territorios Históricos del País Vasco.
54. La "solidaridad" a que se refiere la Constitución portuguesa (como se desprende la lectura de la sentencia del TJCE en el citado asunto C-88/03 y de las conclusiones del Abogado General) no puede extrapolarse, ni de lejos, a la solidaridad a que se refiere la Constitución española en relación con el sistema tributario de los Territorios Históricos (cuestión ésta que como la de la presión fiscal efectiva global equivalente, sería exclusivamente de orden interno y no comunitario), por cuanto este último constituye un *sistema de riesgo unilateral* (cualquier merma recaudatoria en los tributos gestionados por los Entes forales recae exclusivamente sobre la Comunidad Autónoma Vasca).
55. Además, rige el principio básico de que el cupo consiste en una aportación de la Comunidad Autónoma Vasca a las cargas comunes del Estado (artículo 41.2.d. del Estatuto de Autonomía) -sistema éste que nada tiene que ver, insistimos<sup>1</sup>, con el portugués.
56. Por lo demás, la lectura de la sentencia en el asunto C-88/03 (vid. apartado 60), como no podía ser de otro modo, permite constatar cómo el TJCE corrige a la Comisión en su (interesada y errónea) interpretación de la sentencia del TJCE de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, (as. 248/84).
57. Por otra parte, como dato objetivo, tampoco puede pasar desapercibida la intervención del Reino de España (Abogacía del Estado) en el asunto C-88/03, por cuanto que, entendemos, constituye una prueba relevante más de que las disposiciones tributarias sometidas a la consideración del Tribunal no constituyen ayudas de Estado.
58. En definitiva, a nuestro juicio, la cuestión prejudicial sometida a la resolución del Tribunal de Justicia debe resolverse en el sentido de que las medidas fiscales recogidas en el Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, ratificadas por la Norma Foral 4/2005, de 5 de julio, no constituyen *Ayudas de Estado* en el sentido del art. 87 TUE.
- Por todo lo expuesto,
- SUPLICO AL TRIBUNAL que, teniendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo y en su virtud tenga por formuladas las presentes alegaciones y tras los demás trámites legales dicte resolución por la cual resuelva la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el sentido de que las medidas tributarias recogidas en el Decreto Foral 32/20, de 24 de mayo, ratificadas por la Norma Foral 4/2005, de 5 de julio, no constituyen *Ayudas de Estado* en el sentido del art. 87 TUE.
- Por ser de Justicia que pido en Luxemburgo, a 8 de febrero de 2007.

AL TRIBUNAL DE JUSTICIA  
DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

OBSERVACIONES ESCRITAS

del REINO DE ESPAÑA en los asuntos prejudiciales acumulados C-428/06 a C-434/06, al amparo del artículo 23 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia, dentro del plazo que dicho precepto establece, procede a formular las siguientes:

OBSERVACIONES

1. El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha planteado la siguiente cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

*"¿El artículo 87.1 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por... (las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos del País Vasco) dando nueva redacción a los artículos 29.1.A), 37 Y 39 de la normativa del impuesto sobre sociedades, por establecer un tipo impositivo inferior al general de la ley del Estado español y unas deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento jurídico tributario estatal, aplicables en el ámbito territorial de dicha entidad infraestatal dotada de autonomía, han de considerarse selectivas con encaje en la noción de ayuda de Estado de dicho precepto y han de comunicarse por ello a la Comisión en los términos del artículo 88.3 del Tratado?"*

2. La cuestión se plantea fundamentalmente a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006 recaída en el asunto C-88/03 (Portugal/Comisión, caso Azores) en

la cual se analiza la situación de una autoridad regional o local que fije I en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional sólo aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia (punto 65 de la sentencia).

3. En relación con esta situación, el Tribunal de Justicia afirma que es posible que "el marco jurídico pertinente "para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, por su estatuto o sus atribuciones, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia" (punto 66 de la sentencia).
4. A efectos de determinar si una autoridad regional adopta una medida en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central es necesario, de acuerdo con el Tribunal de Justicia, el cumplimiento de tres requisitos que se recogen en el punto 67 de la sentencia del asunto C-88/03:

1. En primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto

*de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central.*

2. *Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido.*

3. *Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.*

5. En relación con la aplicación al País Vasco de los anteriores requisitos el Reino de España informa lo siguiente:

#### I. ESTATUTO POLÍTICO DEL PAÍS VASCO.

6. El País Vasco se constituye como una Comunidad Autónoma dentro de España con base en el artículo 2, en el Capítulo Tercero del Título VIII y en la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española. Su norma institucional básica constituida por su Estatuto de Autonomía, aprobado mediante Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre<sup>1)</sup>, regula sus propias instituciones de autogobierno.

7. El País Vasco, al igual que el resto de Comunidades Autónomas españolas, goza de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses y de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias de acuerdo con lo previsto en los artículos 137 y 156 de la

Constitución.

8. Así, el artículo 137 de la Constitución afirma que: "El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses".

9. Por su parte, el artículo 156, apartado 1, de la Constitución afirma que las Comunidades Autónomas disponen de autonomía financiera, en los siguientes términos: "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".

10. Estas características determinan que el País Vasco, al igual que el resto de Comunidades Autónomas, cuente con un estatuto político y administrativo diferenciado del de los poderes públicos centrales, por lo que podría entenderse que se cumple en este caso la primera condición exigida por el Tribunal de Justicia.

#### II. PROCEDIMIENTO DE APROBACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA DEL PAÍS VASCO

11. El régimen tributario del País Vasco, por lo que se refiere a las competencias normativas que se atribuyen a sus Territorios Históricos, se caracteriza por lo dispuesto en los artículos 41.2.a) del Estatuto de Autonomía y 1.Uno del Concierato aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo<sup>2)</sup>, según los cuáles "las Instituciones com-

<sup>1)</sup> BOE de 22 de diciembre de 1979.

<sup>2)</sup> BOE de 24 de mayo de 2002.

*petentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario."*

12. En ejercicio de esta competencia, las instituciones competentes de los Territorios Históricos aprueban su propia normativa tributaria y, por tanto, sus propias normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades aplicable a los sujetos pasivos con domicilio en el País Vasco.
13. La aprobación de dichas normas tiene lugar sin que el Gobierno intervenga en el procedimiento de aprobación. No obstante, el artículo 41 del Estatuto de Autonomía establece y el Concierto desarrolla en sus artículos 2 a 5 una serie de principios que deben respetar las normas tributarias que establezcan los Territorios Históricos, que son los siguientes (artículo 2):

*"(...)*

*Primero. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.*

*Segundo. Atención a la estructura general impositiva del Estado.*

*Tercero. Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.*

*Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorio Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.*

*Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratifi-*

*cados por el Estado español a los que éste se adhiera.*

*En particular deberá atenderse a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas.*

*Dos. Las normas de este Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias. "*

14. A su vez, los principios de armonización fiscal y de colaboración se desarrollan en los artículos 3 y 4, respectivamente.

Respecto del primero, esto es, el principio de armonización fiscal, el Concierto dispone lo siguiente en su artículo 3:

*"Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:*

- a. Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico.*
- b. Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.*
- c. Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin*

que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

- d. Utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo. "

15. Respecto del segundo, esto es, el principio de colaboración, el mismo se concreta en las siguientes medidas que recoge el artículo 4 del Concierto:

*"Uno. Las instituciones competentes de los Territorios Históricos comunicarán a la Administración del Estado, con la debida antelación a su entrada en vigor, los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria.*

*De igual modo, la Administración del Estado practicará idéntica comunicación a dichas instituciones.*

*Dos. El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico.*

*Tres. El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción.*

En particular, ambas Administraciones:

a. Se facilitarán, a través de sus centros de proceso de datos, toda la información que precisen. A tal efecto, se establecerá la intercomunicación técnica necesaria. Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal.

b. Los servicios de inspección prepararán planes conjuntos de inspección sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades."

16. De este desarrollo del principio de armonización cabe destacar la norma que exige mantener en el País Vasco una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.
17. La adecuación a los anteriores principios de las normas tributarias aprobadas por el País Vasco es susceptible de control por los órganos jurisdiccionales.

### III. RELACIONES FINANCIERAS ENTRE EL ESTADO Y EL PAÍS VASCO"

18. En cuanto al tercer criterio de autonomía, la llamada "autonomía económica", su cumplimiento requiere que las consecuencias financieras de las medidas adoptadas no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

19. En este sentido, los Territorios Históricos perciben la recaudación de la mayoría de figuras del sistema tributario y con ella deben financiar tanto la prestación de los servicios de su competencia como su contribución al sostenimiento de las cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma en proporción a la renta relativa de ésta sobre el total nacional.
20. La determinación del cupo se realiza teniendo en cuenta las competencias no asumidas por el País Vasco y el nivel de renta de los Territorios Históricos, pero no la recaudación que obtienen de los tributos cuya exacción les corresponde ni tampoco el ejercicio que hagan (al alza o a la baja) de sus competencias normativas. Por tanto, si como consecuencia de una reducción de tipos impositivos o de la aprobación de beneficios fiscales la recaudación obtenida disminuye, la repercusión de ello es asumida íntegramente por el País Vasco.
21. En concreto, la determinación del cupo se realiza deduciendo del total de gastos del Presupuesto la asignación presupuestaria que, a nivel estatal, corresponde a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma, y de-  
terminando la parte que resulta imputable a los Territorios Históricos en función de su renta relativa.
22. Aunque existen diversos flujos financieros entre el Estado y el País Vasco, de sentido inverso, en términos netos existe una contribución neta del País Vasco a la Hacienda del Estado para la financiación de las competencias que sigue realizando el Estado en las materias no asumidas por el País Vasco. Puede afirmarse, por tanto, que no hay un soporte económico del Estado (ni de ninguna Comunidad Autónoma) al País Vasco, ya que es éste el que paga un cupo por las cargas del Estado que no asume.
23. En cualquier caso, es importante insistir en que ni los flujos financieros Estado-País Vasco ni la cuantificación de los servicios que presta el Estado se ven alterados como consecuencia de las modificaciones tributarias que pueden aprobar las instituciones competentes de los Territorios Históricos, por lo que, tanto desde el punto de vista político como económico, puede afirmarse que las consecuencias de sus decisiones en materia tributaria son asumidas por dichos Territorios.

AL TRIBUNAL DE JUSTICIA  
DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

OBSERVACIONES ESCRITAS

formuladas al amparo de lo dispuesto en el artículo 20 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, por la COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, en los asuntos prejudiciales acumulados C-428/06 a C-434/006

que tienen por objeto las cuestiones prejudiciales presentadas, al amparo del artículo 234 CE por la Sala de 10 Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en los recursos interpuestos por la Unión General de Trabajadores de la Rioja y otros contra la Norma Foral 712005, de 23 de junio de las Juntas Generales de Vizcaya, cuyo artículo 2 modifica la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 3/1996, de 26 de junio; contra el Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005, de 24 de mayo, del Consejo de Diputados de Álava) con validado por Acuerdo de 13 de junio de 2005 de las Juntas Generales de Álava, cuyo artículo Único modifica la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 2411996, de 5 de julio; Y, finalmente, contra el Decreto Foral 32120051 de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Guipúzcoa., convalidado por Norma foral 4/2005, de 5 de julio, de las Juntas Generales de Guipúzcoa, cuyo artículo Único modifica la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 7/1996, de 4 de julio.

1. La Comisión Europea tiene el honor de presentar al Tribunal de Justicia las siguientes observaciones:

**I. MARCO JURÍDICO**

2. Con base en el artículo 2, Capítulo III del título VIII (artículos 143 a 158) y Disposiciones Adi-

cional Primera y Transitoria Segunda de la Constitución Española, el País Vasco constituye una Comunidad Autónoma dentro del Reino de España que se rige por un Estatuto de Autonomía<sup>1)</sup> (en adelante "EAPV"). De acuerdo con el segundo párrafo del artículo 2 del EAPV, el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco (en adelante "CAPV") queda integrado por los Territorios Históricos que coinciden con las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya. El artículo 41 del EAPV dispone que las relaciones de orden tributario entre el Estado y la CAPV vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico.

3. El EAPV establece que la competencia para la adopción de las normas tributarias recae en las Instituciones competentes de cada uno de los Territorios Históricos (Juntas Generales y Diputaciones Forales). Así, dentro de 105 principios y bases del régimen de Concierto, el apartado 2 del artículo 41 menciona que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las

<sup>1)</sup> Aprobado por la Ley Orgánica de las Cortes Generales Españolas 311979, de 18 de diciembre (BOE 306, de 22 de diciembre de 1979) (Anexo 1).

normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. Hay que señalar que las Juntas Generales (con funciones que se aproximan a las de parlamentos territoriales) están facultadas para aprobar normas y reglamentos forales. Las Diputaciones desarrollan la función ejecutiva en los Territorios Históricos.

4. Se incluyen seguidamente (artículo 41 del EAPV) como bases y principios de dicho régimen de Concierto los siguientes: la gestión tributaria en su conjunto de todos los impuestos, salvo los aduaneros, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales (sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección) las Instituciones competentes de los Territorios Históricos deben adoptar los acuerdos pertinentes para aplicar en su respectivo territorio las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar en territorio común; "la aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma". El régimen debe aplicarse de acuerdo con el principio constitucional de solidaridad.
5. Promulgado el primer Concierto postconstitucional por Ley de Cortes 12/1981: de 13 de mayo, el posterior y actualmente vigente resultó aprobado, con duración indefinida por Ley 12/2002<sup>2)</sup> (en adelante "el Concierto"). Dentro

<sup>2)</sup> Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE 124, de 24 de mayo de 2002) (Anexo 2).

de su Capítulo 1, sobre Tributos, el artículo 3 sienta los deberes que recaen sobre los Territorios Históricos en su creación normativa en orden a la armonización fiscal, a saber adecuación en cuanto a terminología y conceptos, mantenimiento de "una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado" garantía de libertades de circulación y establecimiento de personas, y circulación de bienes capitales y servicios, sin efectos discriminatorios, menoscabo de la competencia empresarial o distorsión en la asignación de recursos.

6. Por lo que respecta a las reglas de colaboración entre la Administración del Estado y las Instituciones Forales es de destacar que ambas quedan recíprocamente obligadas por el artículo 4 del Concierto a comunicarse, con antelación a su entrada en vigor, los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria, cuya adecuación al Concierto puede negar a ser examinada por una Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, de composición paritaria que propicia en su seno el alcance de acuerdos sobre las eventuales discrepancias (artículos 63 y 64).
7. El Capítulo 11 del Concierto se dedica a las relaciones financieras entre el Estado y la CAPV, que se rigen por los principios de autonomía fiscal y financiera de las Instituciones del País Vasco para el desarrollo y ejecución de sus competencias) respeto de la solidaridad constitucional, y coordinación y colaboración con el Estado en materia de estabilidad presupuestaria (artículo 48).
8. La aportación del País Vasco al Estado consiste en un Cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios Históricos, como contribución a todas las cargas del Estado que la CAPV no haya asumido (artículo 49).

Cada cinco años, mediante ley votada por las Cortes Generales, previo acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto, se fija la metodología de fijación del cupo que se actualizará anualmente (artículo 50). Se tiene por cargas no asumidas aquellas que corresponden a competencias cuyo ejercicio efectivo no ha asumido la CAPV, a cuyo efecto se deduce del total de gastos del Presupuesto del Estado la dotación presupuestaria integra de las competencias con que cuenta el País Vasco desde la fecha de efectividad de la transferencia. Tras diversos y legalmente pormenorizados ajustes referidos a diversos tributos (IVA, Impuestos Especiales) (artículos 53 a 55) y compensaciones (artículo 56) se llega mediante índices a determinar el cupo de cada Territorio Histórico en función de su renta en relación con la del Estado (artículo 57).

9. Los ingresos que obtienen las Haciendas de los Territorios Históricos de la gestión y recaudación tributaria derivada del Concierto una vez descontado el Cupo a satisfacer al Estado, se distribuyen entre aquellas y la Hacienda General del País Vasco que recibe de tales Haciendas forales las aportaciones reguladas por los artículos 20 y siguientes de la Ley del País Vasco 21/1983, de 25 de noviembre<sup>3)</sup>.

## II. LAS NORMAS IMPUGNADAS EN LOS ASUNTOS PRINCIPALES

10. Las disposiciones tributarias impugnadas en los asuntos principales introducen una nueva redacción de ciertos preceptos del Impuesto so-

bre Sociedades de cada uno de los Territorios Históricos. Conviene indicar que las tres normas Corales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades de cada uno de los Territorios Históricos son similares.

11. El auto de reenvío centra la cuestión en tres de las disposiciones impugnadas, por ser las que mayor duda ofrecen y las que, en todo caso ejemplarizan las demás. Hay que señalar que las dos primeras disposiciones impugnadas son prácticamente idénticas en los tres Territorios Históricos.

- A) El apartado cuatro de la disposición impugnada de Vizcaya, el apartado cuatro de la disposición impugnada de Álava, y el apartado tres de la disposición impugnada de Guipúzcoa dan nueva redacción a la letra a) del apartado 1 del artículo 29 de la del Impuesto sobre Sociedades de cada uno de Los tres Territorios Históricos estableciendo que el tipo impositivo será con carácter general el 32,5 por 100%.

El tipo general del Impuesto sobre Sociedades según la normativa común del Estado (artículo 28.1 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo) es del 35 por 100.

- B) El apartado seis de la disposición impugnada de Vizcaya, el apartado cinco de la disposición impugnada de Álava y el apartado cuatro de la disposición impugnada de Guipúzcoa dan nueva redacción al artículo 37 del Impuesto sobre Sociedades de cada uno de los tres Territorios His-

<sup>3)</sup> Ley 27, 1983, de 25 de noviembre, de relaciones entre las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos forales de sus Territorios Históricos (BOPV 182, de 10 de diciembre de 1983). (Anexo 3).

tóricos estableciendo, en substancia una deducción de la cuota líquida del 1 por 100 del impone de las inversiones en activos filos materiales nuevos.

Respecto de esta disposición no existe equivalente general en el ordenamiento tributario del Estado.

- C) El apartado siete de la disposición impugnada de Vizcaya da nueva redacción al artículo 39 del impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Vizcaya estableciendo, en substancia, una deducción de la cuota líquida del 10 por 100 de las cantidades que se destinen a una Reserva especial denominada Reserva para Inversiones Productivas y/o Reserva para Actividades de Conservación y Mejora del Medio Ambiente o Ahorro Energético.

Esta deducción tampoco existe en el ordenamiento tributario del Estado.

### III. LA CUESTIÓN PREJUDICIAL

12. El órgano de remisión plantea si el artículo 87.1 CE debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, que dan nueva redacción a los artículos 29, 37 y 39 de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, por establecer un tipo impositivo inferior al general de la ley del Estado español y unas deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento jurídico tributario estatal aplicables en el ámbito territorial de cada una de dichas entidades infraestatales dotadas de autonomía, han de

considerarse selectivas según la noción de ayuda de Estado de dicho precepto y han de notificarse por ello a la Comisión en los términos del artículo 88.3 CE

## IV. FUNDAMENTOS DE DERECHO

### IV.A. La sentencia Azores<sup>4)</sup>.

13. En el asunto Azores el Tribunal de Justicia resuelve un recurso contra la Decisión de la Comisión<sup>5)</sup> (en adelante la "Decisión Azores") que declaró incompatible con el mercado común la parte del régimen que adaptaba el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta por lo que respecta a empresas que ejerzan actividades financieras, así como a empresas que ejerzan actividades del tipo "servicios intragrupos". En concreto, se discutía en tal asunto si las medidas de reducción de los tipos impositivos por parte de las autoridades de las Azores tenían carácter selectivo. El Tribunal de Justicia considera (apartado 56) que para apreciar la selectividad de una medida es necesario examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. La determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales. puesto que la propia existen-

<sup>4)</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006. Portugal/Comisión. C-SS/03

<sup>5)</sup> Decisión 2003/442, DO L 150 de 2003, p. 52 (Anexo 41).

cia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada "normal". El tipo impositivo normal es el vigente en la zona geográfica que constituye el marco de referencia.

14. El Tribunal hace referencia a la clasificación propuesta por el Abogado General Geelhoed de las tres situaciones en las que puede plantearse la cuestión de la calificación como ayuda de Estado de una medida que file, para una zona geográfica limitada, tipos impositivos reducidos en comparación con los vigentes a nivel nacional (apartado 63). El asunto Azores (como el de autos), concernía la tercera solución, es decir aquella en la que una autoridad regional o local fija en el ejercicio de facultadas lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia (apartado 65).

15. Pues bien, el Tribunal considera (apartados 58 y 66) que en esta tercera situación:

"el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, por su estatuto o sus atribuciones, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia".

16. Por tanto, el Tribunal acepta, tal y como se había establecido en la decisión impugnada<sup>6)</sup>, que el criterio para determinar el marco de re-

ferencia a la hora de determinar la selectividad regional es el medio político y económico en el que operan las empresas, pero rechaza que éste sólo pueda ser el Estado.

17. A continuación (apartado 67) el Tribunal enumera, con referencia al punto 54 de las conclusiones del Abogado General Geelhoed, tres requisitos para determinar cuándo puede considerarse que una decisión que se haya adoptado en tales circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas:

"es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en Su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central".

18. El Tribunal precisa los tres requisitos en el apartado siguiente:

"De lo anterior resulta que para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del

<sup>6)</sup> Apartado 26.

tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida”.

#### IV.B. APLICACIÓN DE LA SENTENCIA AZORES A LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS

##### 1. Introducción

19. Tal y como resulta de la sentencia Azores, para apreciar la selectividad de una medida es necesario examinar si puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. Para ello es preciso determinar el marco de referencia que fija la imposición considerada “normal”) ya sea todo el territorio del Estado miembro considerado o sólo una parte de éste.

20. En el caso de autos, las normas impugnadas en el asunto principal han sido adoptadas por los Órganos Forales de cada uno de los Territorios Históricos (Diputaciones Forales y Juntas Generales) que son los que tienen competencia para adoptar la normativa tributaria. Se trata, por tanto, de determinar, a la luz de las indicaciones dadas por el Tribunal de Justicia en la sentencia Azores, cuál es el marco de referencia para apreciar la selectividad de dichas normas, si el territorio del Estado o el de cada uno de los tres Territorios Históricos.

##### 2. El criterio del apartado 58 (y 66) de la sentencia Azores

###### 2.a. Interpretación

21. La Comisión considera que el criterio de que la región “desempeñe un papel fundamental en la

definición del medio político y económico en el que operan las empresas” constituye un criterio separado y anterior respecto a los requisitos enumerados en el apartado 67 de la sentencia. Las razones son las siguientes:

- Al utilizar la expresión autoridad que “desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas” el Tribunal adopta deliberadamente la expresión utilizada por la Comisión en la Decisión Azores. En otras palabras; el Tribunal no rechazó la afirmación de la Decisión Azores según la cual el criterio para determinar el mero de referencia territorial es si la autoridad regional determina el medio económico y político. en que se desenvuelven las empresas establecidas en la región o si, por el contrario esa capacidad corresponde al Estado; simplemente discrepó con la idea de que este marco de referencia no pudiera ser otro que el del Estado.
- Los tres requisitos del apartado 67 de la sentencia están designados para aplicarse a “una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias”. Para la Comisión, “estas circunstancias” se refiere al caso en el que la autoridad regional que adopta un tipo impositivo menor que el general del Estado desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en que operan las empresas, como resulta claramente del apartado precedente, el apartado 66. Sólo cuando se cumpla el criterio previo del apartado 58, recordado en el apartado 66) será necesario considerar además los tres requisitos del apartado 67. Como estos son acumulativos, si uno de ellos no se cumple, carece de relevancia si

la región ocupa un papel fundamental en la definición del medio político y económico (y viceversa).

- Los tres requisitos del apartado 67) si se examináis aisladamente se basan en los poderes de las autoridades regionales para adoptar una medida particular y en las consecuencias que se derivan de la adopción de esa medida. Sin embargo, este examen circunscrito a los poderes para adoptar una medida no puede determinar si la región ocupa o no un papel fundamental en la definición del medio político y económico, ya que, en substancia, no se refiere a la capacidad normativa y ejecutiva para determinar el marco de acción de las empresas" ni a la cuestión de si tales empresas se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. En efecto, valga como ejemplo el caso de una región que tuviera autonomía para adoptar una determinada medida fiscal (i.e. una de reducida importancia) pero donde el Gobierno central conservara el grueso de las competencias normativas y de ejecución. Parece claro que las circunstancias de que la autoridad infraestatal cuente con un estatuto político y administrativo distinto haya adoptado la medida sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido) o que las consecuencias financieras de la medida no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central) por si mismas no ponen en absoluto de manifiesto que desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas establecidas en su territorio, ni dicen nada

sobre el carácter comparable o no de la situación fáctica y jurídica de aquellos que no se encuentran en tal territorio.

## 2.b. Aplicación a los Territorios Históricos

22. El Tribunal no define en su sentencia qué hay que entender por entidad que "desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas". La Comisión considera que esta noción debe ser interpretada en el sentido de que la entidad infraestatal goza de un grado de autonomía sobre el medio político y económico comparable a la influencia ejercida por el Gobierno central de un Estado miembro cuya Constitución no prevé autonomía regional. La razón estriba a la luz de las disposiciones del Tratado sobre ayudas de Estado, en que para determinar si ciertas empresas se benefician de una determinada ventaja es necesario comparar su situación a la de otras empresas que operan en el mismo medio político y económico.
23. La Comisión es de la opinión que los órganos Forales de cada uno de los Territorios Históricos (Juntas Generales y Diputaciones Forales), que son quienes ejercen autonomía fiscal, no desempeñan un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en los Territorios Históricos.
24. En efecto, si se establece un inventario de medidas que determinan el medio político y económico en el que operan las empresas, habrá que tomar en consideración principalmente:
  - factores de producción: trabajo (derecho laboral, disponibilidad y capacitación de la

- mano de obra, nivel mínimo interprofesional), política de inmigración, etc.;
- cargas públicas (fiscalidad directa e indirecta);
  - grandes infraestructuras y medios de transporte.
25. Pues bien, los Órganos Forales de cada uno de los Territorios Históricos apenas tienen competencias en estas cuestiones fundamentales para las empresas.
26. En efecto según el artículo 37.3 del EAPV los Órganos Forales de los Territorios Históricos tendrán competencias exclusivas, dentro de sus respectivos territorios, en las siguientes materias:
- a) Organización, régimen y funcionamiento de sus propias instituciones.
  - b) Elaboración y aprobación de sus presupuestos.
  - c) Demarcaciones territoriales de ámbito supramunicipal que no excedan los límites provinciales
  - d) Régimen de los bienes provinciales y municipales tanto de dominio público como patrimoniales o de propios y comunales.
  - e) Régimen electoral municipal.
  - f) Todas aquellas que se especifiquen en el presente Estatuto o que le sean transferidas.
27. El artículo 37.4 del EAPV añade que a los Órganos Forales les corresponderá asimismo el desarrollo normativo y la ejecución dentro de su territorio, en las materias que el Parlamento Vasco señale. La Ley del País Vasco 27/1983<sup>7)</sup> determina en su capítulo II las materias en las que los Territorios Históricos tienen competencia exclusiva (artículo 7.a), competencia de desarrollo y ejecución (artículo 1.b) y competencia de ejecución (artículo 7.e). De entre las materias citadas en dicho capítulo II, sólo la competencia exclusiva<sup>8)</sup> en "obras públicas cuya realización no afecte a otros Territorios Históricos o no se declare de interés general por el Gobierno Vasco" (artículo 7.a) 10) y la competencia de ejecución<sup>9)</sup> en materia de urbanismo<sup>10)</sup> podrían formar parte de las competencias que sirven para definir el medio político y económico en el que operan las empresas.
28. Por su parte, el artículo 41.2 del EAPV establece que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio el régimen tributario, atendiendo a la estructura general im-

<sup>7)</sup> Ley 27/1983, de 25 de noviembre, citada en la nota 3 supra (Anexo 3).

<sup>8)</sup> De acuerdo con el artículo 8.1 de la misma Ley, en las materias que sean de la competencia exclusiva de los Territorios Históricos les corresponden a éstos las siguientes potestades: a) Normativa, aplicándose las normas emanadas de sus Órganos forales con preferencia a cualesquiera otras; b) Reglamentaria; e) Administrativa incluida la inspección; d) Revisora en vía administrativa.

<sup>9)</sup> Según el artículo 8.3 de la misma Ley en las materias en que corresponde a los Territorios Históricos la ejecución, tendrán las siguientes potestades que ejercerán de conformidad con las disposiciones de carácter general que en desarrollo de su legislación dicten las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma: a) Reglamentaria, para la organización de sus propios servicios; b) Administrativa, incluida la inspección; c) Revisora en la administrativa. Queda excluida, por tanto la competencia normativa

<sup>10)</sup> Facultades de iniciativa., redacción, ejecución, gestión, fiscalización e información, así como las de aprobación de los instrumentos de la Ordenación Territorial y Urbanística en desarrollo de las determinaciones del planeamiento de rango superior dentro de su ámbito.

positiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.

29. Conviene señalar en este sentido que en los Territorios Históricos casi todos los impuestos son recaudados por las Diputaciones Forales que, mediante transferencias directas e indirectas, redistribuyen lo recaudado a otros niveles de gobierno. Sin embargo en lo que respecta al gasto, las Diputaciones Forales tienen muy pocas competencias. Es muy ilustrativo observar lo que la propia Diputación Foral de Guipúzcoa indica en su página web<sup>11)</sup>.

"La Diputación Foral de Gipuzkoa recauda la parte más importante de los impuestos pagados por los residentes en el Territorio. Consecuentemente debe transferir la mayor parte de lo que ingresa, a otros niveles de Gobierno, fundamentalmente al Gobierno Vasco y los Ayuntamientos para que estos puedan financiar sus competencias de gasto. Por ello, no es extraño que (...) casi el 80% del gasto de la Diputación consista en transferencias a otros gobiernos. Esto simplemente pone de manifiesto que la Diputación es en lo esencial un recaudador de impuestos para otras Administraciones<sup>12)</sup>.

Al margen de esto, y si nos centramos en el gasto propio de la Diputación, sus tareas básicas son la construcción de infraestructu-

ras (carreteras y Obras Hidráulicas) y la Protección social (mediante diversos programas de asistencia a grupos como los ancianos, los minusválidos, los individuos en situación de pobreza, etc.). Estos dos programas representan casi el 50% del gasto de la Diputación (neto de transferencias a otros gobiernos). Si a esto añadimos el coste de la Deuda y los gastos de Administración y gobierno, se supera más del 80% del gasto propio de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Este gasto propio suponía en 1995 un 4% del PIB de Gipuzkoa, siendo equivalente a poco más del 9% del gasto total del Sector público en Gipuzkoa<sup>13)</sup>.

30. Se deriva estas consideraciones que los Órganos Forales de los Territorios Históricos no tienen competencias suficientes para determinar el conjunto de los factores que constituyen el medio político y económico en el que operan las empresas<sup>14)</sup>.
31. No hay que perder de vista que el medio económico en el que operan las empresas localizadas en los Territorios Históricos está determinado en gran parte por el Derecho comunitario. Pues bien, hay que recordar que

<sup>13)</sup> Como indica en la misma página web la Diputación Foral de Guipuzcoa, "su gasto es menor que el de los Ayuntamientos" I Zubiri ("El sector público del País Vasco en la actualidad", *Ekonomia* n° 54, 2003, página 78) observa en este sentido que "quien recauda es quien menos gasta ya que las diputaciones son el nivel de gobierno más pequeño (en términos de gasto) y representan poco más del 8% del gasto público total" (Anexo 61).

<sup>14)</sup> Conviene indicar que en materia de impuestos indirectos la capacidad normativa de los Territorios Históricos es muy escasa. Así los Territorios Históricos no tienen ninguna capacidad normativa en los impuestos indirectos más importantes (IVA, Especiales más importantes etc.). En los impuestos de matriculación y gasolinaz (en fase minorista) los Territorios Históricos pueden variar los tipos dentro de los límites establecidos por el Estado

<sup>11)</sup> [http://www.gipuzkoa.net/estructura-econojica/Cap25/3\\_cap25.html](http://www.gipuzkoa.net/estructura-econojica/Cap25/3_cap25.html) (Anexo 5)

<sup>12)</sup> Todos los subrayados en las citas son nuestros.

la posición tomada por el Reino de España con respecto a las propuestas de legislación comunitaria está determinada por el Gobierno central y no por los Órganos Forales de los Territorios Históricos.

32. En realidad, que sea el Estado quien desempeña un papel fundamental en la definición del medio económico en el que operan las empresas parece una consecuencia ineludible de la obligación constitucional que pesa sobre el Estado de garantizar la unicidad del orden económico nacional. Como resalta el Tribunal Constitucional español, una de las manifestaciones de la unidad básica del Estado español que la Constitución proclama se concreta en la unidad del orden económico en todo el ámbito del Estado (STC 96/1984, de 19 de octubre fundamento jurídico 3). La efectiva unicidad del orden económico nacional requiere la unidad de mercado en la medida en que están presentes dos supuestos irreductibles: la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio nacional que ninguna autoridad puede obstaculizar directa o indirectamente y la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica sin los cuáles no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone (STC 96/2002, de 25 de abril) fundamento jurídico 11). (Anexo 7).
33. Dado que los órganos Forales de cada uno de los Territorios Históricos no desempeñan un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas, el análisis de los tres requisitos del apartado 67 de la sentencia Azores deviene innecesario. En efecto, tanto si, como sostiene la Comisión, el criterio del apartado 58 de la sentencia es un criterio anterior y separado de

los requisitos del apartado 67 como si, *quod non*, es un test de la intensidad de los requisitos del apartado 67, de tal forma que estos tres deberían ser tan intensos que el resultado sería la situación descrita en los apartados 58 y 66 de la sentencia, parece obvio, a la luz de sus escasas competencias) que los Órganos Forales no desempeñan un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en cada uno de los Territorios Históricos. Por tanto, estos territorios no pueden ser el marco de referencia dentro del cual analizar si existe selectividad, sino que habrá que comparar la situación fiscal de las empresas establecidas en ellos con la de las establecidas en el resto del Estado.

34. La Comisión analizará en cualquier caso la aplicación de los requisitos del apartado 67 de la sentencia Azores a los Territorios Históricos.

### 3. Los tres requisitos del apartado 67 de la sentencia Azores

#### 3.a. Primer requisito: autonomía institucional

35. Como observa el Tribunal nacional en su auto de remisión, no parecen presentarse muchas dudas en lo que respecta al primer requisito del apartado 67 de la sentencia Azores. En efecto, de acuerdo con el artículo 141 de la Constitución española "la provincia es una entidad local con personalidad jurídica propia (...)". El gobierno y la administración autónoma de las provincias estarán encomendados a Diputaciones u otras Corporaciones de carácter representativo (...). En consecuencia, los Órganos Forales cuentan con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central.

### 3.b Segundo requisito: autonomía en materia de procedimiento

36. En su auto de remisión prejudicial el Tribunal nacional expone sus dudas sobre la interpretación y aplicación de este segundo requisito. Indica que el procedimiento formal de elaboración de la normativa tributaria no está sometido a la intervención directa del Gobierno central, que con lo que cuenta es con unos mecanismos, no coercitivos sino de conciliación, recíprocos y paritarios, en orden a, una vez conocidos los proyectos examinar su adecuación al Concierto. Desde un punto de vista material observa que si bien los órganos competentes de los Territorios Históricos pueden libremente producir normativas diferenciadas de las del Estado en materia tributaria, fijando tipos impositivos distintos en función de apreciaciones económicas y de oportunidad política en principio están sólo referidas a su propio ámbito, el EAPV (artículo 41.2) y el propio Concierto (artículos 2 y 3), establecen unos límites genéricos en orden a la armonización fiscal con el Estado, que pueden dar lugar a un control jurisdiccional a posteriori de las concretas disposiciones fiscales puestas en vigor a efectos de verificar la observancia de esas pautas o directrices legales.

#### 3.b.1. Interpretación del segundo requisito

37. Conviene recordar que según el apartado 67 de la sentencia Azores, la decisión debe haber sido adoptada "sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido".

38. De esta formulación resulta que es suficiente con que se prevean mecanismos de intervención, independientemente de la utilización

práctica que se haga de los mismos, para que la intervención del Gobierno central excluya la autonomía de la entidad infraestatal. Es decir, la intervención puede ser potencial y no es necesario que sea actual. Conviene pues examinar los medios de acción a disposición del Gobierno central independientemente de su utilización o no en el caso concreto.

39. Interesa saber en particular cuál es la intensidad que debe tener la intervención a la que hace referencia el Tribunal. Parece claro que si la intervención del Gobierno central "directamente en su contenido" se interpretara como la posibilidad de poder adoptar él mismo la medida o de dar órdenes a la autoridad infraestatal (es decir, determinando directamente su contenido, sin adoptar formalmente el mismo), probablemente este segundo requisito constituiría en realidad una negación del primero (autonomía política y administrativa de la autoridad regional). Se impone por tanto una interpretación diferente en la que otro tipo de intervención posible que tenga una intensidad algo menor sea suficiente para negar la autonomía procedimental tal como la concibe el Tribunal.

40. En este sentido, hay que observar que además de la autonomía puramente procedimental, el apartado 68 de la sentencia contiene una calificación adicional de la autonomía que se refiere al contenido o a la extensión de ésta. Según el Tribunal: "De lo anterior resulta que (...) para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar para el territorio de su competencia medidas de re-

ducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida.

41. Esta formulación parece tener su origen en los puntos 54 y 70 de las conclusiones del abogado General Geelhoed. Según el punto 54, "autonomía en materia de procedimiento: la decisión ha de ser adoptada por la autoridad local siguiendo un procedimiento en el cual el gobierno central no tiene poder alguno para intervenir directamente en el procedimiento de fijación del tipo impositivo) y sin ninguna obligación por parte de la autoridad local de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo<sup>15)</sup>". Si bien en las conclusiones del Abogado General estos dos aspectos aparecen como elementos acumulativos, la formulación escogida por el Tribunal en su sentencia parece indicar que el tercer requisito establecido en el apartado 67 debe interpretarse a la luz de la frase final del apartado 68, teniendo en cuenta en particular que el apartado 67 reenvía al apartado 54 de las citadas conclusiones. No se trataría, pues, de dos requisitos acumulativos, sino que el tercer requisito tiene dos componentes indisociables. En efecto, cuando existen mecanismos de intervención es porque existen límites materiales que la entidad infraestatal debe respetar. El mecanismo de intervención tiene como objeto efectuar un posible control a priori.

<sup>15)</sup> Quizás sea aún más claro el Abogado General Geelhoed en el punto 70 de sus conclusiones, en el que observa: "A mi juicio, el hecho de que las reducciones de impuestos controvertidas se adoptaran al amparo del citado principio de solidaridad nacional excluye por sí mismo el concepto de verdadera autonomía de procedimiento, entendida en el sentido que he descrito. La misma idea del citado principio más bien a los gobiernos regional y central a cooperar para garantizar la redistribución en el conjunto del territorio portugués"

42. Se deriva de estas consideraciones que si la autoridad infraestatal está sujeta a obligaciones procedimentales de concertarse con el Gobierno central y/o a obligaciones materiales de tomar en consideración las repercusiones de sus decisiones en el conjunto del territorio (por ejemplo respeto de los principios de igualdad, solidaridad, equilibrio territorial, no distorsión de la competencia presión fiscal equivalente, etc.) el segundo requisito del apartado 67 de la sentencia Azores no se cumplirá.

### 3.b.2 Aplicación del segundo requisito en los Territorios Históricos

43. La Comisión considera que debido a las obligaciones procedimentales y materiales a. las que están sujetos los órganos Forales, no se cumple el segundo requisito de la sentencia Azores en el caso de los Territorios Históricos.

#### 3.b.2.1. Obligaciones procedimentales

44. Tal y como lo describe el TSLPV en el fundamento jurídico segundo apartado 4º) de su auto de reenvío., la competencia para la aprobación de la normativa tributaria recae en las Instituciones competentes de los Territorios Históricos (Juntas Generales y Diputaciones Forales)<sup>16)</sup>. Sin embargo, tanto el Gobierno central como el Gobierno de la CAPV intervienen en el procedimiento de adopción de una norma tributaria foral.

<sup>16)</sup> Cada Territorio Histórico cuenta con sus propias normas procedimentales aunque presentan aspectos comunes. En los tres Territorios Históricos la aprobación de las normas forales encomendada a las respectivas Juntas Generales, asambleas con capacidad normativa de carácter representativo y elegidas por sufragio directo. Otras normas fiscales son aprobadas por el órgano de gobierno elegido por dichas asambleas y responsable antes las mismas, la Diputación foral, mediante fórmulas de delegación legislativa (decretos forales normativos) o mediante normas jerárquicamente subordinadas (decretos forales, órdenes forales).

45. En primer lugar, por lo que respecta a la intervención del Gobierno central, es preciso recordar que según el artículo 2 "Principios generales" del Concierto, "el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

(...)

Tercero. Coordinación armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.

Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco, (...)

46. Así, por un lado, en virtud del artículo 4 del Concierto las instituciones competentes de los Territorios Históricos comunican al Gobierno central, con la debida antelación a su entrada en vigor, los proyectos de disposiciones normativas.

47. Cuando como consecuencia de esta comunicación se efectúen observaciones en relación con las propuestas de disposiciones normativas, cualquiera de las Instituciones y Administraciones representadas podrá solicitar la convocatoria de la Comisión de coordinación y evaluación normativa, que analizará la adecuación de la normativa propuesta al Concierto e intentará con anterioridad a la publicación de las correspondientes normas, propiciar que las Administraciones representadas alcancen un acuerdo sobre las posibles discrepancias existentes en relación al contenido de la normativa tributaria (artículo 64.a) del Concierto. Según

el artículo 63 del Concierto esta Comisión está compuesta por cuatro representantes del Gobierno central y por cuatro representantes de la CAPV designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuáles lo serán a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales.

48. Por otro lado, y como recuerda el auto de remisión en su fundamento jurídico 4º, apartado B), existe la posibilidad de control jurisdiccional a posteriori de las disposiciones fiscales puestas en vigor. Este control versará sobre los importantes límites materiales a los que está sometida la autonomía tributaria de los Territorios Históricos y que se analizarán en el siguiente apartado. En su sentencia de 9 de diciembre de 2004 (Anexo 8), el Tribunal Supremo recordó (fundamento jurídico tercero) que el producto normativo de las Juntas Generales (las Normas forales), que tiene carácter reglamentario, "ha de estar sometido a los controles de constitucionalidad y de legalidad de la Jurisdicción Contencioso-Administrativo haciendo efectivas las exigencias de tutela judicial (art. 24.1 CE) y de sometimiento a Derecho de los poderes públicos".

49. A este respecto, hay que señalar que, de conformidad con el artículo 129.2 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa<sup>17)</sup>, existe la posibilidad de solicitar la suspensión de la vigencia de la Norma foral impugnada. Así, por ejemplo, el Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo<sup>18)</sup>, de la Diputación

<sup>17)</sup> Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

<sup>18)</sup> Decreto Foral 32/2005 de 24 de mayo, por el que se modifican determinados preceptos de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades (BOG 99 de 27 de mayo de 2005).

Foral de Guipúzcoa y el Decreto Foral Normativo 1/2005, de 30 de diciembre<sup>19)</sup>, de la Diputación Foral de Vizcaya, fueron suspendidos cautelarmente por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco por autos de 27 de septiembre de 2005 y de 14 de junio de 2006, respectivamente.

50. En segundo lugar, las facultades de la CAPV también suponen una limitación de la autonomía de procedimiento en materia tributaria de los Órganos Forales.
51. Así, de conformidad con el artículo 11 de la Ley del País Vasco 3/1989<sup>20)</sup>, las Diputaciones Forales remiten al Órgano de Coordinación Tributaria de la CAPV el anteproyecto de disposición general previamente a su propuesta al órgano a quien corresponda su aprobación. Este Órgano de Coordinación emite informes sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización por ley del Parlamento Vasco o por la citada Ley autonómica
52. Resulta así que la autonomía procedimental de los Órganos Forales de los Territorios Históricos está sometida a dos filtros previos provenientes de las exigencias de coordinación armonización fiscal y colaboración tanto con el Estado como con la CAPV que, aunque no sean coercitivos, encuadran y limitan su libertad, como se deriva de la posibilidad de impugnación jurisdiccional a posteriori.

<sup>19)</sup> 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 (BOB 249 de 31 de Diciembre de 2005)

<sup>20)</sup> Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal (BOPV n° 109, de 9 de junio de 1989 (Anexo 9).

53. Habida cuenta de estas posibilidades de intervención del Gobierno central y de las Instituciones comunes de la CAPV, es preciso concluir que los órganos Forales de los Territorios Históricos no gozan de una verdadera autonomía de procedimiento en el sentido de los apartados 67 y 68 de la sentencia Azores.

### 3.b.2.2. Obligaciones materiales

54. En su auto de reenvío el TLPV señala, en sustancia, que el Concierto refleja límites negativos recogidos en su artículo 3º y referidos a la presión fiscal efectiva global, a las libertades de circulación y establecimiento, o a no producir efectos discriminatorios.
55. La Comisión observa que la autonomía tributaria de los Territorios Históricos está fuertemente limitada por los límites filados en el Concierto. Así, el artículo 41.2.a) del Concierto establece que las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrá mantener, establece y regular, dentro de su Territorio, el régimen tributario, atendiendo él la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto y las que dice el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad".
56. En primer lugar, por lo que respecta a las obligaciones de armonización fiscal con el Estado, hay que recordar, de entrada que el sistema tributario de los Territorios Históricos debe respetar la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía y la estructura general impositiva del Estado. Además, debe someterse a los Tratados o Con-

venios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiriera (artículo 2).Uno del Concierto). Por otro lado, las normas del Concierto han de interpretarse de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributadas (artículo 1.Dos del Concierto).

57. De manera análoga, se prevé en el artículo 48 del Concierto que las relaciones financieras entre el Estado y la CAPV se regirán por, entre otros, el principio del respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía y el de la coordinación y colaboración con el Estado en materia de estabilidad presupuestaria.
58. Es preciso subrayar, a continuación, que en la elaboración de la normativa tributaria, los Territorios Históricos se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado y respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos (artículo 3 del Concierto).
59. El Tribunal Supremo ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre estos límites a la autonomía tributaria de los Territorios Históricos. En su sentencia de 9 de diciembre de 2004 (anexo 8) declaró (fundamento jurídico tercero) que las exigencias filadas en el Concierto (prohibición de menoscabar la competencia empresarial o

distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, así como la necesidad de una presión fiscal efectiva global que no sea inferior a la del territorio común) "constituyen límites a la autonomía tributaria del País Vasco".

60. En esa misma decisión el Tribunal Supremo recuerda (fundamento jurídico octavo) que su sentencia de 23 de diciembre de 1996 "destaca la importancia de la Ley del Concierto en orden a los límites que introduce al poder tributario de las Haciendas Forales y subraya la armonización fiscal como un claro objetivo de la Ley".
61. Más claro es aún si cabe el Tribunal Supremo respecto de la obligación del artículo 3 del Concierto de que los Territorios Históricos mantengan una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado. En el fundamento de Derecho undécimo, el Tribunal Supremo declara:

"La unidad del sistema tributario tiene un carácter instrumental respecto del principio de igualdad de los españoles, y según la doctrina del Tribunal Constitucional, tampoco es incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía presupuestaria y financiera de las mismas (STC 19/1987). Y es precisamente la desigualdad tributaria derivada de los distintos sistemas en su conjunto -y no de un impuesto concreto- lo que las Leyes de Concierto y Convenio Económico tratan de controlar, previendo normas de armonización, entre las que destaca la exigencia de una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado".

62. Una ilustración clara de estos límites es el párrafo 5 del preámbulo de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades de Guipúzcoa (anexo 101), según el cual:

“Para la consecución de estos objetivos se han tenido presentes dos aspectos fundamentales, de una parte, el respeto a los principios generales y de armonización fiscal establecidos en los artículos 3 y 4, respectivamente, del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1.9811 de 13 de mayo y por ello esta Norma Foral presenta un esquema muy similar a la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente para territorio de régimen común (...)”<sup>21)</sup>.

63. Estos límites explican por otro lado, la disposición adicional segunda del Concierto, según la cual “en el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, se produjese una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones) de común acuerdo, a la pertinente adaptación del presente Concierto Económico a las modificaciones que hubiese experimentado el referido ordenamiento”<sup>22)</sup>.

64. La autonomía de los Territorios Históricos también está limitada por las exigencias derivadas de otros principios constitucionales. Así, en su

<sup>21)</sup> El preámbulo de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de Vizcaya contiene la misma mención.

<sup>22)</sup> Esta disposición muestra, por otro lado, que la norma estatal es la norma de referencia.

sentencia de 25 de abril de 2002 (STC 96/2002) (Anexo 1), el pleno del Tribunal Constitucional declaró, de manera indirecta<sup>23)</sup>, la inconstitucionalidad de determinados beneficios fiscales al juzgar que no tenían justificación desde el punto de vista de los principios del artículo 31.1 de la Constitución española (generalidad, capacidad e igualdad) ni tampoco desde la perspectiva de las libertades de empresa, residencia y circulación (artículos 38, 138.2, 139.1 y 139.2 de la Constitución española).

65. Respecto de los principios de generalidad, capacidad e igualdad, el Tribunal Constitucional indica en el fundamento jurídico 9 de la sentencia:

“En suma, la relación de beneficios expuestos patentiza que la ayuda estatal concedida a los no residentes que operan en el País Vasco y Navarra coloca a un colectivo de contribuyentes -el de determinados no residentes en España- ante una situación de absoluto privilegio fiscal por negar incluso, en ocasiones a neutralizar totalmente el deber constitucional -de todos- de contribuir a los gastos del Estado de acuerdo con su capacidad, no sólo sin una justificación plausible que la legitime desde el punto de vista de los principios constitucionales del art. 31.1 de la Constitución española (generalidad...

<sup>23)</sup> El objeto del recurso de inconstitucionalidad era la disposición adicional octava incluida en la Ley Estatal 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social. Esta disposición extendía a los contribuyentes no residentes en España los beneficios fiscales de la normativa de los Territorios Históricos. Por esta razón, el Tribunal Constitucional indica (fundamento jurídico 2) que “al ser el crédito fiscal aprobado por la disposición impugnada el equivalente de los beneficios fiscales previstos en las normas forales para los residentes en los territorios forales, será necesario acudir a éstas para conocer su alcance...”.

dad, capacidad e igualdad) sino de una forma tan desproporcionada que la convierte en lesiva y contraria a ese deber de todos de contribuir mediante un "sistema tributario justo".

66. El Tribunal Constitucional señala además que los beneficios fiscales en cuestión no superan tampoco el juicio de constitucionalidad desde la perspectiva de las libertades de empresas residencia y circulación. Así, en el fundamento jurídico 12:

"Conforme a lo dicho,- la medida incorporada a la disposición adicional impugnada, en cuanto norma que limita sus efectos a una parte concreta del territorio nacional sin una justificación suficiente que la legitime, produce la fragmentación del mercado con quiebra de la necesaria unidad del orden económico, pues, como hemos visto, sus consecuencias objetivas provocan el surgimiento de unos obstáculos para un colectivo de sujetos, que no guardan la debida proporción con el fin perseguido, al colocarles en el mercado en una clara situación de desventaja por tener que competir ofreciendo sus productos o servicios a un coste superior al de aquellos otros que son objeto de la ayuda estatal cuestionada. De esta manera, su actividad no queda sometida a las reglas de mercado, falseándose la competencia y, en su efecto, quebrando la libertad de empresa del art. 38 de la Constitución española, y, además resulta lesionada tanto la libertad de circulación del artículo 139.2 (de la Constitución española) (por tratarse de unas medidas que imponen trabas injustificadas al desarrollo de las empresas en condiciones básicas de igualdad) como la garantía constitucional del art.

139.1 (de la Constitución española) en cuanto manifestación concreta del principio de igualdad del art. 14 (de la Constitución española), que, aunque no exige que las consecuencias jurídicas de la fijación de la residencia deban ser, a todos los efectos; las mismas en todo el territorio nacional (pudiendo ser las cargas fiscales distintas sobre la base misma de la diferencia territorial), si garantiza el derecho a la igualdad jurídica, es decir, a no soportar un perjuicio o una falta de beneficio desigual e injustificado en razón de los criterios jurídicos por los que se guía la actuación de los poderes públicos" (STC 8/1986, de 21 de enero) FJ 4)".

67. De manera análoga, en su sentencia 718/99, de 30 de septiembre de 1999 (anexo 11), el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco declaró la nulidad del artículo 26 de cada una de las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades de cada uno de los Territorios Históricos por la violación de diversos principios constitucionales y, en particular, del deber básico de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución española. Así, en el fundamento jurídico séptimo, observa:

" ... puesto que alguna de las medidas concretas reductoras de la carga impositiva que la nueva normativa foral del (Impuesto sobre Sociedades) establece, consiste en una acusada exoneración de gravamen que afecta al deber básico de contribuir del artículo 31.1 (de la Constitución española) en conexión con el de capacidad, económica, y puede predicarse de ella el carácter de medida desproporcionada e idónea. Para obtener fines legítimos de promoción económica, por ser

- susceptible de afectar indirectamente a la libre circulación de personas y bienes y a la originación de unas condiciones de ventaja inasumibles”.
68. En segundo lugar, aunque de menor importancia también existen límites materiales a la autonomía en materia de procedimiento de los órganos Forales provenientes de las exigencias de armonización, coordinación y colaboración fiscal impuestas por la CAPV.
69. Hay que recordar, de entrada, que según el artículo 41.2.a) del EAPV, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos “podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma”.
70. A continuación, es preciso mencionar que el apartado 3 del artículo 14 de la Ley del País Vasco 27/1983<sup>24)</sup>, dispone que sin perjuicio del ulterior desarrollo por el Parlamento Vasco de las normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los Territorios Históricos, “las disposiciones que dicten sus Órganos Forales competentes, en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto Económico, regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos.”
71. Por su parte, el artículo 2<sup>25)</sup> de la Ley 3/1989 del País Vasco estipula que las normas tributarias de los Territorios Históricos observarán las normas que en materia de armonización fiscal establezcan las leyes del Parlamento Vasco. El nivel de armonización alcanzado podrá permitir la existencia de disposiciones normativas diferentes en los Territorios Históricos, siempre que éstas garanticen una presión fiscal global equivalente en toda la Comunidad Autónoma.
72. De conformidad con el artículo 5 de la Ley 3/1998) se armonizarán, cuando proceda, ciertos elementos del Impuesto de Sociedades, entre ellos los siguientes aspectos sustantivos:
- 1.- Ámbito de aplicación.
  - 2.- El hecho imponible.
  - 3.- El sujeto pasivo.
  - 4.- La base imponible.
  - 5.- La base liquidable.
  - 6.- El tipo de gravamen.
  - 7.- Las deducciones de la cuota.
  - 8.- El devengo.
  - 9.- Las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos a cuenta.
  - 10.- Los regímenes especiales.

<sup>24)</sup> Ley 27/i 983, de 25 de noviembre, citada en la nota 3 supra (Anexo 3).

<sup>25)</sup> Redactado conforme lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco n° 4/1998, de 6 de marzo (BOPV n° 60. de 30 de marzo de 1998).

73. El mecanismo de control de estas importantes limitaciones es la obligación impuesta por el artículo 11 de la Ley del País Vasco 3/1989, de que las Diputaciones Forales remitan al Órgano de Coordinación Tributaria de la CAPV el anteproyecto de disposición general previamente a su propuesta al Órgano a quien corresponda su aprobación. Este Órgano de Coordinación emite informes sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización por ley del Parlamento Vasco o por la citada Ley autonómica.

74. De nuevo, son muy ilustrativas las afirmaciones de la Diputación Foral de Guipúzcoa en su página web<sup>26)</sup>:

"Los impuestos están concertados con las Diputaciones de los Territorios Históricos. En principio esto implica que cada una de ellas puede establecer sus impuestos como considere oportuno y que los sistemas fiscales pueden diferir considerablemente entre Territorios. Sin embargo, la diferenciación de impuestos en un ámbito tan reducido especialmente como la CAPV en el que, además, existe una gran integración económica y una movilidad considerable de factores y personas, puede dar lugar a ineficiencias considerables. Simplemente si los sistemas fiscales son muy diferentes, los factores productivos e incluso las personas pueden cambiar de ubicación en busca de una fiscalidad más benigna. Esto podría desatar una competencia fiscal a la baja entre Territorios para atraer factores de los demás Territorios y evitar la migración de los propios. El resul-

tado, sería, un nivel ineficientemente bajo de impuestos.

La diferenciación, además del coste de eficiencia, introduciría inequidades ya que implicaría que contribuyentes iguales dentro de la CAPV paguen impuestos distintos porque residen en Territorios diferentes.

A fin de evitar, o por lo menos limitar, esas distorsiones en 1989 se creó el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCT). Este Órgano está constituido por tres representantes del Gobierno Vasco y uno de cada Diputación Foral. Su misión es impulsar la coordinación fiscal entre Territorios. Los acuerdos dentro del OCT si bien no son vinculantes para las Diputaciones, en la práctica han servido para que, al menos hasta el momento, las diferencias entre los sistemas fiscales de los Territorios Históricos sean muy pequeñas y, ciertamente, insuficientes para crear distorsiones o inequidades significativas".

75. Habida cuenta de todo lo que antecede, es preciso concluir que la autonomía tributaria de los Territorios Históricos está fuertemente circunscrita por los límites filados en la Constitución, EAPV y Concierto.

### 3.b.3. Conclusión sobre el segundo requisito

76. Ni procedimental ni materialmente los Órganos Forales tienen la posibilidad de reducir el tipo del impuesto de sociedades o de introducir ciertas deducciones "con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado". En consecuencia no se cumple el segundo requisito del apartado 67 de la sentencia Azores.

<sup>26)</sup> [http://www.gipuzkoa.net/estructura-economica/Cap25/5\\_cap25.htm](http://www.gipuzkoa.net/estructura-economica/Cap25/5_cap25.htm) (anexo 12)

### 3.c. Tercer requisito: autonomía económica

77. En su auto de remisión el Tribunal nacional considera que la CAPV opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su competencia, sin que existan previsiones normativas específicas en el sistema acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuese soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones. La única duda que se le presenta al Tribunal de remisión deriva de que, aun siendo el nivel competencial de la CAPV muy importante en términos comparativos con otras manifestaciones de autonomía regional en el contexto europeo, su autonomía queda igualmente limitada por la concurrencia de competencias exclusivas del Estado en materias de incidencia económica sobre el País Vasco tales como "sistema monetario", "bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica", "régimen económico de la Seguridad Social", "obras públicas de interés general", entre otras que se refiere el artículo 149 de la Constitución, y por eso considera que la existencia de un marco económico distinto dentro del País Vasco ha de relativizarse y ponerse en función de unas exigencias de esencial unidad de mercado o unidad de orden económico, que son límite consustancial al sistema autonómico español, según la jurisprudencia de su propio Tribunal Constitucional (SSTC 96/1984, de 19 de octubre, y 96/2002, de 25 de abril, entre otras).

#### 3.c.1. Interpretación del tercer requisito

78. El tercer requisito aparece enunciado en los apartados 67 y 68 de la sentencia Azores:

67. (...) Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

68. De lo anterior resulta que (...) para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida".

79. En primer lugar, la Comisión observa que este requisito parece partir de la premisa de que una reducción del tipo del impuesto sobre sociedades tiene por consecuencia una caída de los ingresos fiscales. Sin embargo, aunque esto sea así en una buena parte de los casos, no tiene por qué serlo en todos, si se examinan únicamente los ingresos de la autoridad que adopta la medida. De hecho, es probable que a plazo no lo sea, ya que la caída de ingresos por empresa se verá sobrecompensada por el efecto llamada (establecimiento de empresas) originado por la reducción del tipo del impuesto.

80. En este sentido; en sus alegaciones en los asuntos de las vacaciones fiscales, las propias autoridades vascas ya observaron que el resultado a plazo de las vacaciones fiscales no sería una merma sino un aumento de los ingresos

públicos<sup>27)</sup>. Es interesante señalar además que el Tribunal de Primera Instancia, consideró en dos sentencias que tal aumento aún de acreditarse, es irrelevante para examinar si una medida cumple con el requisito de selectividad<sup>28)</sup>. Conviene observar asimismo que todos los intentos de control fiscal multilateral a nivel internacional (OCDE) "código de conducta" et.) se basan precisamente en que los Estados con altos pierden ingresos fiscales frente a los Estados con tipos más bajos para algunas clases de empresas o para algunas porciones de su territorio<sup>29)</sup>.

81. En cualquier caso, el posible efecto futuro de disminución de los ingresos fiscales no puede

<sup>27)</sup> En su escrito de demanda en el asunto T-227/01, los demandantes (Territorio Histórico de Álava, Diputación Foral de Álava, CAPV y Gobierno del País Vasco) sostienen (punto 52) que "en este sentido, la medida que nos ocupa (crédito fiscal) responde a la lógica del sistema, que un operador privado (en el caso de que un operador privado pudiera recaudar impuestos) estaría dispuesto a otorgar la deducción fiscal que nos ocupa. En efecto, respecto a grandes inversiones, que en el futuro van a incrementar la recaudación, resulta lógico que se acepte una reducción parcial y transitorio de impuestos, sin que dicha gran inversión quizá no se produciría". Quizás son aún más claros los demandantes en su escrito de réplica, en el que observan (punto 76): "Así, por ejemplo, un Estado miembro puede legítimamente bajar los tipos de gravamen, pensando en aumentar la recaudación al lograr potenciar la actividad económica. Y puede igualmente establecer deducciones por inversiones, o reducciones en la base imponible en los primeros años de vida de la empresa, pensando en fomentar la actividad económica y recaudar más a largo plazo". Ver asimismo el punto 54 del escrito de demanda en el asunto T-231/01.

<sup>28)</sup> Sentencias de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros contra Comisión, T-92/00 y T-103/00, Rec. p. 1-1385, apartado 62; y de 23 de octubre de 2002, Diputación Foral de Guipúzcoa y otros contra Comisión, T-269/99, T-271/99 y T-272/99, apartado 64.

<sup>29)</sup> Ver asimismo las observaciones de los Países Bajos en el procedimiento que condujo a la Decisión de la Comisión del 7 de diciembre de 2003, relativa al régimen de ayudas ejecutado por los Países Bajos en favor de las actividades de financiación internacional (DO L 180, de 18 de julio de 2003, página 52, apartado 51), "(...) la introducción del régimen ha puesto freno a la tendencia a deslocalizar las actividades de financiación a otros países. En este sentido, cabe considerar que la introducción del régimen ha tenido un efecto positivo para los ingresos fiscales de los Países Bajos" (anexo 13).

ser determinante a la hora de examinar la naturaleza de ayuda de la medida fiscal. De lo contrario habría que esperar al efecto de la medida (si aumenta o reduce los ingresos fiscales) para determinar si la norma debería haber sido notificada anteriormente a su adopción. No sólo sería éste un ejercicio impracticable (una determinada medida puede ocasionar una bajada de los ingresos fiscales en el corto plazo y en cambio, un aumento más adelante, con lo que la medida constituiría ayuda o no dependiendo del momento en que se analizase cuál ha sido el efecto en los ingresos), sino que, además, sería contrario a uno de los principios básicos de la disciplina del control de las ayudas de Estado, el de la prohibición de conceder cualquier ayuda antes de que sea aprobada por la Comisión tras su preceptiva notificación.

82. No obsta a esta interpretación el hecho de que, para constituir ayuda de Estado, la ventaja deba financiarse mediante fondos estatales lo que (supuestamente) no ocurriría si los ingresos fiscales de la región que adopta la medida aumentaran como resultado de la medida fiscal. La evaluación del posible contenido de ayuda de una medida debe efectuarse en un determinado momento y en relación con cada empresa concreta a fin de determinar si va a recibir más ayudas del Estado o contribuir menos a la financiación de bienes y servicios públicos. De lo contrario, estaría justificada cualquier forma de ayuda por cuanto anima a una empresa a establecerse en un determinado Estado miembro, le permite aumentar sus futuros ingresos imposables o evita que abandone el país<sup>30)</sup>.

<sup>30)</sup> Ver la Decisión de la Comisión, de 17 de diciembre de 2003, relativa al régimen de ayudas ejecutado por los Países Bajos en favor de las actividades de financiación internacional, ya citada, apartado 84 (Anexo 13). Ver también las sentencias citadas en la nota 28.

83. Conviene subrayar asimismo que aunque la medida pueda suponer un aumento en los ingresos de la entidad infraestatal, probablemente este incremento se produzca en detrimento de los ingresos del resto del territorio de referencia. Por eso el Tribunal de Primera Instancia considera como poco plausible que haya un aumento de ingresos en el caso de beneficios fiscales, una vez que se determina adecuadamente cuál es el territorio de referencia con respecto al cual se debe examinar el carácter selectivo de la medida<sup>31)</sup>. Así por ejemplo, cuando un Territorio Histórico adopta una determinada norma que establece un tipo un poco más bajo que el aplicable en el resto del territorio nacional es con vistas precisamente a atraer inversiones que se localizarían si no en otras partes de España. Por eso precisamente Comunidades Autónomas como La Rioja o Castilla y León, limítrofes con los Territorios Históricos, ven con recelo este tipo de medidas. La medida fiscal en estos asuntos intentan precisamente dar una serie de beneficios adicionales tomando como punto de referencia, a la hora de determinar su alcance y, por lo tanto, a la hora de determinar los parámetros de comparación que influyen la decisión empresarial, los tipos y las ventajas que da la ley aplicable al resto del Estado. Como resultado, es de prever que los ingresos del resto del Estado disminuyan, en el caso de que la medida fiscal consiga atraer inversiones adicionales. Desde este punto de vista las medidas fiscales tienen como efecto efectuar una transferencia de fondos de la hacienda del Estado a la hacienda de los Territorios Históricos. Es más, es proba-

<sup>31)</sup> Sentencias de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros contra Comisión, apartado 62; y de 23 de octubre de 2002, Diputación Foral de Guipúzcoa y otros contra Comisión, apartado 64, citadas supra nota 28.

ble que el posible aumento de ingresos del Territorio Histórico en cuestión sea menor que la disminución de ingresos del Estado, lo que significa que hay una merma de los recursos públicos considerados en su conjunto.

84. En segundo lugar, en ningún sistema se encontrarán transferencias earmarked del Gobierno central a la entidad infraestatal para compensar las reducciones de los tipos. En cualquier caso, debido a que el dinero es fungible, cualquier flujo monetario que libere de cierto gasto público a la entidad infraestatal (tanto si es un aumento de las transferencias del Gobierno central como una reducción de las transferencias de la entidad infraestatal al Gobierno central o a otras regiones) permite que ese dinero se aplique para otros fines, o que se tengan que recaudar menos impuestos. En consecuencia, para determinar si una entidad infraestatal asume todas las consecuencias financieras de una reducción de los tipos impositivo es necesario realizar un análisis global de todos los posibles canales de transferencia provenientes del Gobierno central (y de otras regiones) porque pueden liberar a la entidad infraestatal de las consecuencias de sus decisiones en materia fiscal de la misma manera que una subvención.
85. Hay que reseñar, además, que no es suficiente con hacer un análisis estático, sino que el examen tiene que ser dinámico ya que los flujos monetarios territoriales pueden variar en el tiempo en función, entre otras variables, de los efectos de una reducción de tipos, efectos que son difíciles de prever en el momento en que se adopta la medida en cuestión. No se trata por tanto de analizar únicamente transferencias reales sino de examinar si existen mecanismos que puedan generar transferencias en uno u otro sentido.

86. Así, en el asunto Azores, el Tribunal consideró suficiente para excluir el tercer requisito la existencia de mecanismos de transferencia sin analizar los flujos reales (apartados 72 a 75 de la sentencia). En concreto, parece deducirse del apartado 75 que la mera existencia de un mecanismo de solidaridad conlleva que no se cumpla el tercer requisito. Y es que, en efecto, la existencia de mecanismos de solidaridad interterritorial implica que las consecuencias económicas de las decisiones fiscales de las autoridades se extiende a todo el territorio del Estado tanto porque aumenten los flujos hacia la región como porque disminuyan los flujos desde la región.
87. Hay que tener en cuenta en este sentido que los mecanismos de solidaridad interterritorial son susceptibles de canalizar flujos en ambas direcciones según sean los niveles respectivos de renta. Así, un territorio puede ser receptor neto en un momento determinado (por ejemplo, en el del establecimiento de un tipo impositivo menor) pero, más adelante, gracias al crecimiento económico producido por el dinamismo económico (establecimiento de empresas) provocado por la reducción del tipo, podría convertirse en un territorio contribuidor en términos de solidaridad interregional<sup>32)</sup>.
88. Hay que apuntar, además, que mecanismos de solidaridad no son sólo aquellos que se llaman así, sino también otros como, por ejemplo, el mecanismo de la caja única de la Seguridad Social, la garantía por parte del Estado de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos, etc. En efecto, todos estos mecanismos son susceptibles de canalizar recursos entre los diferentes territorios y, por tanto de impedir que una disminución de los tipos tenga consecuencias sobre el medio en que operan las empresas.
89. Por último, hay que señalar las consecuencias anómalas que se producirían de considerar que sólo existe ayuda cuando, de ser el efecto una disminución de ingresos de la autoridad que adopta la medida, se demuestra efectivamente un transvase de fondos comparable en su magnitud al de los ingresos no realizados a una entidad infraestatal determinada a través de un mecanismo de solidaridad cuyo objetivo es precisamente el compensar tales pérdidas. De aceptarse tal interpretación de este requisito, existe el riesgo de que una entidad infraestatal con idénticos poderes y limitaciones a la hora de adoptar su normativa fiscal que los Territorios Históricos, pero con un menor desarrollo económico, vena que sus medidas fiscales constituyen ayudas de Estado, mientras que las de una entidad económicamente más desarrollada no lo serían, ya que debido a su mayor desarrollo económico no sería necesario transferir fondos para garantizar el respeto del principio de solidaridad entre regiones. La selectividad no estaría, pues, determinada por los efectos de la medida sobre las condiciones de competencia, ni por la existencia de una "situación fáctica y jurídica comparable" (por usar los términos del apartado 56 de la sentencia Azores) sino por un elemento absolutamente extranjero a la misma, como es el desarrollo económico de la entidad infraestatal. El resultado sería tanto más paradójico cuanto que mientras que las ayudas para el desarrollo económico de una región menos desarrollada pueden ser consideradas compatibles, aquellas medidas adoptadas por la región más desarrollada es-

<sup>32)</sup> En realidad, dado que los mecanismos de solidaridad están basados en los niveles relativos de renta, no es necesario siquiera que la bajada de tipos del ejemplo produzca un mayor dinamismo económico. Bastaría en efecto con que se produjera una disminución de la renta de otros territorios.

caparían completamente a todo control y, por ello, contribuirían (con independencia de los mecanismos de solidaridad); a crear una mayor desigualdad que el control de la Comisión sobre las ayudas regionales no podría limitar. En fin, si, como se ha explicado anteriormente el efecto de la medida regional es que las otras partes del territorio del Estado perciban menos ingresos debido al efecto llamada que tiene la medida regional, resultaría lógico exigir, para que se cumpliera este requisito, que el resto del territorio tuviera, además, que transferir directamente una suma de dinero a la región que ha atraído una determinada inversión (a costa precisamente de los ingresos de las otras partes del territorio del Estado).

90. En tercer lugar, hay que recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal, el artículo 87.1 CE no establece una distinción según las causas a los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos<sup>33)</sup>. En otras palabras, la naturaleza de ayuda de una medida depende de si produce o no ventajas selectivas para las empresas establecidas en el territorio en cuestión. Sin embargo, el hecho de que la reducción del tipo del impuesto produzca una reducción de ingresos públicos no tiene por qué implicar, necesariamente, una degradación del medio económico en el que operan las empresas. En efecto, puede ser que el entorno comercial y económico en que operan las empresas sea determinado por el Estado, de tal manera que una eventual merma de ingresos públicos por parte de la entidad infraestatal no suponga consecuencias para las em-

<sup>33)</sup> Sentencias de 29 de febrero de 1996, Bélgica/Comisión, C-56/93. Ret. p. 1-723, apartado 79; de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión, C-241/94. Rec. p. 1-4551, apartado 20, y de 17 de junio de 1999. Bélgica/Comisión. C-75/97, Rec. p. 1-3671, apartado 25.

presas. En este sentido, hay que recordar que la circunstancia de que un territorio tenga amplias competencias en materia tributaria (ingresos) no determina que desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas, pues puede carecer de competencias normativas o en materia de gasto público. Como ya se ha señalado ese es el caso de los Territorios Históricos, que tienen amplias competencias en materia tributaria (aunque sujetas a exigencias de armonización) pero en cambio, apenas tienen competencias ni en materia normativa ni en materia de gasto público<sup>34)</sup>.

91. Se deriva de todas estas consideraciones, por un lado, que la base de la que parece partir el tercer requisito del apartado 67 de la sentencia Azores (reducción del tipo que implica una reducción de ingresos públicos que a su vez implica una desventaja para las empresas que operan en el territorio) no tiene por qué cumplirse ni en su primer paso, ni tampoco en el segundo. En realidad, para que una determinada medida de reducción de los tipos impositivos no constituya ayuda de Estado, las empresas que operan en el territorio de la entidad autónoma que rebaja los tipos deben sufrir las consecuencias de esa decisión fiscal, es decir, ésta debe tener una consecuencia necesaria en el medio político y económico en el que operan las empresas.
92. La verdadera medida del cumplimiento del tercer requisito debe ser, por tanto, el efecto de la reducción del tipo impositivo sobre el medio

<sup>34)</sup> Se ha indicado que, por ejemplo, gasto de la Diputación Foral de Guipúzcoa solo asciende a aproximadamente el 9% del total del gasto público en los Territorios Históricos.

económico en el que operan las empresas como, precisamente apunta el Abogado General Geelhoed en el punto 54 de su conclusión, al que se refiere el apartado 67 de la sentencia:

“- autonomía económica: el tipo impositivo más reducido aplicable en la región no debe ser objeto de subvenciones cruzadas ni ser financiado por el gobierno central, de forma que sea la propia región quien soporte las consecuencias económicas de tales reducciones. En una situación de esta índole, las decisiones acerca de las modalidades del impuesto y su volumen son el núcleo de las prerrogativas políticas del gobierno regional. Estas decisiones tendrán una influencia directa sobre el gasto, por ejemplo, en servicios públicos e infraestructura. (...) Cuando las reducciones de impuestos no son financiadas de forma cruzada por el gobierno central, esta decisión política afecta a la infraestructura y al entorno comercial en que operan las empresas localizadas en la región. De esta forma, las empresas establecidas dentro y fuera de la región operan en marcos jurídico y económicamente distintos que no pueden compararse”.

93. Por otro lado, para determinar si una entidad infraestatal asume todas las consecuencias financieras de una reducción de los tipos impositivo es necesario realizar un análisis global de todos los posibles canales de transferencia provenientes del Gobierno central (y de otras regiones) porque pueden liberar a la entidad infraestatal de las consecuencias de sus decisiones en materia fiscal de la misma manera que una subvención.

### 3.c.2. Aplicación del tercer requisito a los Territorios Históricos

94. Se ha observado que para que se cumpla el tercer requisito, la autoridad infraestatal debe asumir todas las consecuencias financieras de su decisión de reducir el tipo impositivo, de tal manera que las empresas que operan en el territorio sufran las consecuencias de la decisión fiscal (en los servicios públicos, en las infraestructuras, etc.). Se ha indicado asimismo que la existencia de mecanismos de solidaridad interterritorial implica que el requisito no se vea cumplido. En efecto, debido a que el dinero es fungible, la existencia de estos mecanismos supone que la autoridad infraestatal no asuma todas las consecuencias financieras de la medida de reducción del tipo impositivo. En consecuencia, es necesario realizar un análisis global de todos los posibles canales de transferencia provenientes del Gobierno central (y de otras regiones) porque pueden liberar a la entidad infraestatal de las consecuencias de sus decisiones en materia fiscal de la misma manera que una subvención.

95. Pues bien, según el artículo 138.1 de la Constitución española “El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español (...)”. De conformidad con el artículo 156.1 “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"<sup>35)</sup>.

96. De manera correspondiente, el artículo 41.2.f) del EAPV estipula que "el régimen de Concierto se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución. A su vez, el artículo 2 del Concierto dispone que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá el principio de "respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía".

97. Los instrumentos que la Constitución española establece para llevar a la práctica el principio de solidaridad son:

a) La planificación económica que, según el artículo 131.1 de la Constitución, deberá atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución.

b) El Fondo de Compensación interterritorial, cuyos recursos deberán distribuirse según el artículo 158.2 de la Constitución, para corregir desequilibrios territoriales; por

las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y las provincias, en su caso. Las transferencias de este Fondo de Compensación constituyen un recurso de las Comunidades Autónomas (artículo 157.1. e) de la Constitución).

c) La garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español (art. 158.1 de la Constitución), como uno de los fines primordiales de las asignaciones de los Presupuestos Generales del Estado.

98. Por su parte, el sistema de financiación autonómica, diseñado en la Constitución se basa en dos principios fundamentales:

a) El principio de coordinación con la Hacienda del Estado (artículo 156 de la Constitución). En este sentido, el principio de solidaridad actúa como "límite de la autonomía financiera, al señalar el artículo 156.1 que el sistema de financiación de las Comunidades autónomas debe estar inspirado en el principio de solidaridad.

b) El principio de solidaridad interregional (artículo 158 de la Constitución); que debe garantizar un nivel mínimo de servicios en todo el territorio español.

99. En definitiva; el principio de solidaridad es un principio constitucional básico (artículo 2) que se proyecta en la obligación impuesta por el art. 138.1 de la realización efectiva de este principio, del cual es garante el Estado. Además, el Estado debe perseguir un justo y adecuado equilibrio económico, que se concreta en dos instrumentos: el sistema de financia-

<sup>35)</sup> La Jurisprudencia del Tribunal Constitucional español considera que la solidaridad es un principio jurídico vinculante e informador de todo el ordenamiento jurídico y, además, una exigencia constitucional para las entidades territoriales con una doble manifestación: en un sentido negativo, la solidaridad se constituye en un límite para la autonomía de las Comunidades Autónomas, pues éstas habrán de realizar un ejercicio competencial que no menoscabe las obligaciones que se derivan para ellas de la solidaridad interterritorial; y en un sentido positivo, las entidades territoriales deberán orientar el ejercicio de sus competencias a la consecución de un pleno equilibrio territorial entre las distintas áreas geográficas del territorio español (Ver M. Domínguez Zorrero y A. Sánchez Pino, "La solidaridad interterritorial y la financiación autonómica", Revista de estudios regionales nº 66, 2003, página 153) (anexo 14).

ción autonómica (artículo 156.1 de la Constitución, que establece la solidaridad entre todos los españoles como principio rector de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas) y el Fondo de Compensación Interterritorial<sup>36)</sup>.

### 3.c.2.1. El Fondo de Compensación Interterritorial

100.El Fondo está regulado en el artículo 158.2 de la Constitución. Las finalidades que se le asignan son dos: hacer efectivo el principio de solidaridad y corregir los desequilibrios económicos territoriales. El Tribunal Constitucional, relaciona esta doble finalidad con el equilibrio que debe darse entre el principio de solidaridad por una parte y los de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y coordinación con la Hacienda del Estado por otra<sup>37)</sup>.

101.Se deriva de la Constitución (artículos 157 y 158) que todas las Comunidades Autónomas y las provincias; en su caso, son beneficiarias potenciales del Fondo. De manera correspondiente, el artículo 42 del EAPV establece que los ingresos de la Hacienda General del País Vasco estarán constituidos, entre otros, por las transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial.

<sup>36)</sup> Ver "El fondo de compensación interterritorial" C. Vidal Prado, 2002 (anexo 15).

<sup>37)</sup> "La Constitución española, al expresar el destino del FCI -y, en general los objetivos de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas- hace específica referencia, junto con la corrección de desequilibrios territoriales, a que debe "hacer efectivo el principio de solidaridad" (artículo 158.2) en correspondencia con el establecimiento del "principio de solidaridad entre todos los españoles (artículo 156.1 de la CE)" como inspirador de la autonomía financiera" (STC 183/88, de 13 de octubre, fundamento jurídico 5)

102.El modelo de Fondo ha ido cambiando con el tiempo<sup>38)</sup>. A partir de 1990<sup>39)</sup>, la cobertura del Fondo dejó de ser territorialmente general, para limitarse únicamente a las Comunidades Autónomas más desfavorecidas<sup>40)</sup>. El criterio que se escoge para determinar qué Comunidades serán las beneficiarias coincide con el de la Unión Europea, es decir, la renta relativa de los diversos territorios<sup>41)</sup>.

103.En definitiva, el Fondo de Compensación Interterritorial es un instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas, dotado de características distributivas junto con las asignaciones presupuestarias para garantizar el nivel mínimo en los servicios públicos prestados por el Estado.

104.Para la Comisión la existencia de este Fondo de Compensación Interterritorial conlleva que los Territorios Históricos no asuman las consecuencias financieras de su decisión de reducir los tipos impositivos o de proceder a ciertas deducciones que no existen en la normativa tributaria estatal.

<sup>38)</sup> Es interesante observar cómo, en 1989, la CAPV, la Comunidad Autónoma con la tercera renta por habitante de toda España, recibía una cantidad por habitante con cargo al Fondo de Compensación Interterritorial superior a la de Comunidades con renta por habitante muy inferior, como Andalucía, Castilla y León, Murcia o Asturias (C. Vida Prado, op. cit., página. 171) (anexo 15).

<sup>39)</sup> Ley 29/1990, de 26 de diciembre (BOE 310 de 21 de diciembre de 1990).

<sup>40)</sup> Informe sobre los fondos de Compensación Interterritorial. Ministerio de Administraciones Públicas, 2006. [http://www.mao.es/documentacion/politica\\_autonomica/info\\_ecofin/fondos\\_compensacion/informe\\_fei\\_06/document\\_es/FCI\\_2006\\_INFORME.pdf](http://www.mao.es/documentacion/politica_autonomica/info_ecofin/fondos_compensacion/informe_fei_06/document_es/FCI_2006_INFORME.pdf) (anexo 16).

<sup>41)</sup> Actualmente el FCI está regido por la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial (BOE 313, de 31 de diciembre de 2001).

105. Sin embargo, como ya se ha anunciado, el Fondo de Compensación Interterritorial no es el único instrumento de solidaridad en el modelo constitucional español. En realidad, es exigencia constitucional que la totalidad del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas esté inspirada en el principio de solidaridad. De este modo, también el mecanismo del cupo constituye un mecanismo de solidaridad.

### 3.2. c.2. El mecanismo del cupo

106. El EAPV (artículo 41) y el Concierto (artículo 49) disponen que la aportación de la CAPV al Estado consiste en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios Históricos como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la CAPV.

107. Para determinar el importe total de las cargas del Estado no asumidas por el País Vasco, se deduce del total de gastos del Presupuesto del Estado la asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponde a las competencias asumidas por la CAPV (artículo 52 del Concierto)<sup>42</sup>.

108. La imputación a los Territorios Históricos de la parte correspondiente por cargas no asumidas se efectúa por aplicación de los índices de imputación (artículo 57 del Concierto), determinados básicamente en función de la renta relativa de los Territorios Históricos. Estos índices se señalan en la Ley quinquenal de señalamiento del

Cupo<sup>43</sup>) y se aplican durante su vigencia.

109. Tras realizar ciertos ajustes para perfeccionar las imputaciones de ingresos por impuestos directos e indirectos (artículos 53 a 55 del Concierto), del cupe correspondiente a cada Territorio Histórico se restan por compensación (artículo 56 del Concierto) los siguientes conceptos:

a) La parte imputable de los tributos no concertados

b) La parte imputable de los ingresos presupuestarios de naturaleza no tributaria.

c) La parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado. Si existiera superávit se operaría en sentido inverso<sup>44</sup>.

110. En resumen, el cupo se determina por la aplicación del índice de imputación al importe total de las cargas no asumidas por la CAPV y mediante la práctica de los correspondientes ajustes y compensaciones. De acuerdo con el artículo 7 de la Ley de señalamiento del cupo, el índice de imputación, determinado básicamente en función de la renta de los Territorios Históricos en relación con el Estado, es el 6,24 por 100 para el quinquenio en curso<sup>45</sup>.

<sup>43</sup> Ley 13/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006 (BOE 124) de 24 de mayo de 20(2) (Anexo 17).

<sup>44</sup> Conviene especificar que una Comisión Mixta Paritaria Ministerio de Hacienda-Diputación Foral de Álava determina la compensación que procede a favor de la Diputación Foral en tanto ésta continúe desarrollando competencias y prestando servicios no incluidos por la CAPV y que en provincias de régimen común corresponden al Estado (disposición transitoria cuarta del Concierto) (anexo 2).

<sup>45</sup> Sin embargo, se deriva de la liquidación anual del cupo que, a pesar de que se trata de una competencia transferida, los gastos relativos a la policía autonómica son pagados en parte por el Estado.

<sup>42</sup> Es interesante observar, al hilo del apartado anterior que esta disposición precisa que las cantidades asignadas en los Presupuestos Generales del Estado al Fondo de Compensación Interterritorial tienen el carácter de cargas no asumidas.

111. En conclusión, al estar calculado en virtud de la renta relativa de los Territorios Históricos respecto a la del Estado, el cupo constituye un mecanismo de solidaridad. En efecto., los flujos entre los Territorios Históricos y el Estado varían según la evolución de la renta relativa entre los territorios respectivos<sup>46)</sup>.

### 3.2.c.3. Otras transferencias entre los Territorios Históricos y el Estado

112. Aparte del cupo, el sistema de Concierto da lugar a otras transferencias de menor importancia entre la CAPV y el Estado. Entre ellas hay que resaltar los ajustes y compensaciones fiscales.

113. Debido al diseño de los puntos de conexión<sup>47)</sup>, hay impuestos indirectos pagados por residentes en los Territorios Históricos que son recaudados por el Estado; lo que da lugar a los ajustes por impuestos indirectos (IVA e Impuestos Especiales). En el caso del ajuste por IVA, la propia Diputación Foral de Guipúzcoa<sup>48)</sup> sugiere que este ajuste se ha diseñado de forma beneficiosa para los Territorios Históricos<sup>49)</sup>. Por otro lado, cuando se concertaron los impuestos especiales en

1997, se introdujo una disposición<sup>50)</sup> según la cual esta concertación no debía modificar lo que los Territorios Históricos venían recibiendo por los impuestos especiales<sup>51)</sup>. Se estableció por tanto una compensación a favor de los Territorios Históricos (o del Estado si fuera negativa) por la diferencia entre el 6,24% de lo recaudado en el conjunto de España y lo recaudado en la CAPV. Al estar calculado en virtud de la renta relativa esta compensación constituye también un mecanismo de solidaridad.

114. Aparte de los citados, existen otros mecanismos de solidaridad que canalizan flujos financieros entre los Territorios Históricos y el resto del Estado y que se mencionan a continuación.

### 3.2.c.4. La Seguridad Social

115. De acuerdo con el artículo 41 de la Constitución española, los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos, que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo.

116. En virtud del artículo 149.1.17 de la Constitución, el Estado tiene competencia exclusiva sobre la legislación básica y el régimen económico de la Seguridad Social, sin perjuicio de la ejecución de sus servicios por las Comunidades

<sup>46)</sup> Hay que señalar que, de todos modos, el cupo es un indicador muy parcial de las relaciones financieras entre los Territorios Históricos y el Estado. Así, desde 1988 el saldo financiero de las transferencias ha sido favorable a los Territorios Históricos que en los últimos años han recibido transferencias netas equivalentes al 0,6 de su PIB (ver, en este sentido, Zubiri, op. cit. páginas 88-90) (Anexo 6).

<sup>47)</sup> Son los criterios para determinar quién paga a cada Administración y cuánto.

<sup>48)</sup> [http://www.gipuzkoa.net/estructura-economica/Cap26/2\\_cap26.html](http://www.gipuzkoa.net/estructura-economica/Cap26/2_cap26.html) (anexo 18)

<sup>49)</sup> Lo mismo afirma Zubiri, op. cit. páginas 95-96 I (anexo 6).

<sup>50)</sup> Disposición adicional primera de la Ley 37/1997, de 4 de agosto, mantenida vigente para el quinquenio 2002. 2006 por la disposición adicional primera de la Ley 13/2002, de 23 de mayo (Anexo 17) I.+

<sup>51)</sup> El 6,24% de lo que se recaudaba en el conjunto de España por impuestos especiales, ya que esto es en lo que se minoraba el Cupo en concepto de la no concertación de los impuestos especiales.

Autónomas. Según el artículo 2.1 de la Ley General de la Seguridad Social<sup>52)</sup>, el sistema de la Seguridad Social se fundamenta en los principios de universalidad, unidad, solidaridad e igualdad.

117. En aplicación de los principios de caja única y solidaridad financiera se centraliza en la Tesorería General de la Seguridad Social la gestión de los recursos económicos y la administración financiera del sistema<sup>53)</sup>. De este modo, la Seguridad Social constituye un mecanismo de solidaridad interterritorial de gran importancia.

118. Así, en su informe "Distribución geográfica de la ejecución del presupuesto de ingresos y gastos" en el período 1999-2005, el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales concluye que la unidad de caja de la Seguridad Social es el mejor garante de la solidaridad entre las Comunidades Autónomas<sup>54)</sup>.

119. A título de ilustración<sup>55)</sup>, conviene apuntar que se deriva de este informe que en 2005 el sistema español de pensiones acumuló en la CAPV un déficit de 311 millones de euros<sup>56)</sup>. Es

decir, la Seguridad Social recaudó en la CAPV 4.963 millones mientras que las prestaciones cubiertas representaron un gasto de 5.274 millones de euros. Esta situación contrasta con la del conjunto de España, donde el año 2005 arrojó un superávit de 4.592 millones (en otras palabras, una tasa de cobertura - relación entre cotizaciones y gastos- del 106,16% frente al 97,10% de la CAPV). En definitiva, las prestaciones de la Seguridad Social en la CAPV están siendo financiadas por otras Comunidades Autónomas.

120. Hay que apuntar seguidamente que existen importantes diferencias entre los Territorios Históricos. Álava presentó un fuerte superávit (115,3 millones de euros) con una tasa de cobertura del 121,160%. En cambio, Vizcaya y Guipúzcoa presentaron una tasa de cobertura del 86,79% y 93,91% y sendos déficits de 380,2 y 106,6 millones<sup>57)</sup>.

121. Por otro lado, en caso de déficit, éste se financia por medio de una transferencia proveniente de los presupuestos del Estado. Esta transferencia forma parte de las competencias no asumidas y, por tanto, la CAPV tendrá que contribuir a su financiación correspondiéndole en virtud de la renta relativa de los Territorios Históricos, un 6,24%. En definitiva al estar basada la contribución en la renta relativa de los Territorios Históricos, el sistema establecido para paliar el déficit de la Seguridad Social constituye también, un mecanismo de solidaridad.

<sup>52)</sup> En la redacción incorporada por la Ley 52/2003, de 10 de diciembre, de disposiciones específicas en materia de Seguridad Social.

<sup>53)</sup> Real Decreto 2318/1978) de 15 de septiembre y Real Decreto 1314/1984, de 20 de junio.

<sup>54)</sup> [http://www.expansion.com/edicion/expansion/economia\\_y\\_politica/es/desarrollo/697617.html](http://www.expansion.com/edicion/expansion/economia_y_politica/es/desarrollo/697617.html) (anexo 19)

<sup>55)</sup> [http://www.elcorreodigital.com/Vizcaya/prensa/20061024/portada\\_viz/deficit-sistema-pensiones-dispara\\_20061024.html](http://www.elcorreodigital.com/Vizcaya/prensa/20061024/portada_viz/deficit-sistema-pensiones-dispara_20061024.html) (anexo 20).

<sup>56)</sup> Según el Gobierno vasco, el desequilibrio se limita a 50 millones de euros, porque los datos de la Seguridad Social no tienen en cuenta ingresos y gastos no territorializados. Cfr: [http://www.elcorreodigital.com/vizcaya/prensa/20061026/economia\\_viz/gobierno-vasco-admite-euskadi\\_20061026.html](http://www.elcorreodigital.com/vizcaya/prensa/20061026/economia_viz/gobierno-vasco-admite-euskadi_20061026.html) (anexo 21).

<sup>57)</sup> Ya un estudio de 2002, advertía de que un sistema de pensiones propio no sería viable en la CAPV, ya que sus ingresos -las cuotas que pagan trabajadores y empresarios- serían insuficientes para cubrir el gasto en prestaciones. Cfr: [http://www.elcorreodigital.com/vizcaya/prensa/20061024/economia\\_viz/inviabilidad-sistema-propio\\_20061024.html](http://www.elcorreodigital.com/vizcaya/prensa/20061024/economia_viz/inviabilidad-sistema-propio_20061024.html) (anexo 22).

122. Se deriva de las consideraciones anteriores que existen numerosos flujos financieros entre los Territorios Históricos y el resto del territorio español de tal suerte que aquéllos no asumen todas las consecuencias financieras de sus decisiones en materia tributaria. En este sentido, y para concluir, conviene señalar que los Territorios Históricos tienen unos recursos per cápita que son entre un 55 y un 75 por 100 superiores a los de las Comunidades Autónomas de régimen común<sup>58</sup>). En otras palabras, para pagar las mismas competencias tienen entre un 55 y un 75 por 100 más de recursos per cápita<sup>59</sup>). Esto es debido al método de cálculo del cupo y, en concreto, del coste de las competencias no asumidas, que no incluye un conjunto de gastos estatales significativos<sup>60</sup>). Las Comunidades Autónomas de régimen común, por su parte, tienen todas ellas recursos per cápita bastante similares. Esto sugiere que si los Territorios Históricos pueden conferir ventajas fiscales (reducción de tipos, deducciones) es precisamente

porque, en comparación con el régimen común es altamente beneficioso<sup>61</sup>).

### 3.2.e.5. Relaciones financieras en el interior de la CAPV

123. El sector público vasco está formado por el Gobierno Vasco, las Diputaciones Forales y los Ayuntamientos<sup>62</sup>). Todos ellos tienen asignada una serie de competencias de gasto. Sin embargo, como se ha señalado, la parte esencial de los ingresos la recauda las Diputaciones Forales. Esto se traduce en que las Diputaciones Forales deben transferir una parte importante de la que recaudan<sup>63</sup>) para, por un lado, financiar el pago del cupo al Estado y, por otro, proveer de recursos al Gobierno Vasco y a los ayuntamientos<sup>64</sup>). Esto ha dado lugar a un modelo complicado de relaciones internas dentro de la CAPV.

124. Tradicionalmente el modelo ha constado de tres fases. Primero, la determinación de qué parte de los recursos se asigna al Gobierno Vasco (denominada modelo de distribución vertical de recursos). Segundo, se establece qué

<sup>58</sup>) Ver Zubiri, *op. cit.*, página 97. (Anexo 6).

<sup>59</sup>) Ver *asimismo*, Zubiri, I. "La equidad en el sistema actual de financiación de las comunidades autónomas. Sistema común versus sistema foral". *Papeles de Economía Española*, 2004, n° 99, páginas 129 a 207, citado por J. Barea Tejeiro "Balanzas fiscales y financiación autonómica" Real Academia de Ciencias Morales y políticas, 2006, página 102 (Anexo 23).

<sup>60</sup>) Ver A. de la Fuente "Los mecanismos de cohesión territorial en España: un análisis y algunas propuestas" Laboratorio de Alternativas, Documento de trabajo 63/2005 (anexo 24); "la problemática del vigente sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen común, Grupo de Trabajo del Consejo de Política Fiscal y Financiera, diciembre 2006, páginas 20 y 21, <http://www.elconfidencial.com/fotos/DocumentosencerCPFF.pdf> (anexo 25); C. Monasterio Escudero "Interpretación y sentido de las balanzas fiscales", *Papeles de economía española*, n° 99, 2004, página 11 (anexo 26); y R. Barberán Ortí, "Las balanzas fiscales regionales", diciembre 2005, [http://www.jef.es/Investigación/Recursos/Seminarios/EconomiaPublica/2006\\_26Enero:2.pdf](http://www.jef.es/Investigación/Recursos/Seminarios/EconomiaPublica/2006_26Enero:2.pdf) (anexo 27).

<sup>61</sup>) Ver A. Utrilla de la Hoz, "Los resultados de las balanzas fiscales y su interpretación en términos de financiación autonómica", *Papeles de economía española* n° 99, 2004, página 154 (Anexo 28); y I. Zubiri "La equidad en el sistema actual de financiación de las Comunidades Autónomas: sistema común versus sistema foral", *Papeles de economía española*, n° 99, 2004 página 204 (anexo 29).

<sup>62</sup>) Ver I. Zubiri, "El sector público del País Vasco en la actualidad", página 99 y ss. (anexo 6)

<sup>63</sup>) Como se ha señalado, la Diputación Foral de Guipúzcoa señala en su página web que casi el 80% de su gasto consiste en transferencias a otras administraciones.

<sup>64</sup>) El EAPV prevé que los ingresos de la Hacienda General del País Vasco estarán constituidos entre otros, por las aportaciones que efectúen las Diputaciones Forales como expresión de la contribución de los Territorios Históricos a los gastos presupuestarios del País Vasco (artículo 42).

parte de los recursos asignados al Gobierno Vasco debe pagar cada Diputación (denominada modelo horizontal de distribución de recursos). El tercer paso consiste en establecer la participación de los municipios en los recursos de cada Territorio.

125. A partir de 1997 estas tres fases se han completado con la creación de un Fondo redistributivo entre las Diputaciones Forales. Este Fondo, denominado Fondo de Solidaridad, está financiado por las Diputaciones Forales y por el Gobierno Vasco. La cuarta fase consiste por tanto en la determinación de cuánto tiene que aportar cada Institución (Gobierno Vasco y Diputaciones Forales) a este Fondo y cuánto recibe cada Diputación Foral del mismo.

126. Por lo que se refiere a la segunda fase (modelo horizontal de distribución de recursos) el artículo 22.5 de la Ley del País Vasco 211/1983 estipula que la aportación de cada Diputación Foral se determinará básicamente en proporción directa a la renta de cada Territorio Histórico. Asimismo, se ponderará necesariamente en forma inversamente proporcional a la relación entre el esfuerzo fiscal de cada Territorio Histórico y el esfuerzo fiscal medio en el conjunto de la CAPV. En virtud del artículo 13 de la Ley del País Vasco 6/2002, para saber cuánto debe pagar cada Territorio Histórico se utilizan unos coeficientes (denominados coeficientes horizontales) que se obtienen conforme a los dos criterios siguientes:

a) El 70 por ciento del coeficiente de contribución se obtiene en función directa de la renta relativa de cada Territorio Histórico.

b) El 30 por ciento restante se obtiene en función directa de la inversa del esfuerzo fiscal relativo<sup>65)</sup> de cada Territorio Histórico, ponderado por la capacidad recaudatoria<sup>66)</sup> del mismo.

127. Por lo que aquí interesa, hay que resaltar que la aportación de cada Territorio Histórico depende básicamente de su renta relativa. Por esta razón, el modelo horizontal de distribución de recursos en el interior de la CAPV también constituye un mecanismo de solidaridad. En consecuencia, en el marco de las relaciones en el interior de la CAPV los Territorios Históricos tampoco asumen todas las consecuencias financieras de sus decisiones tributarias.

### 3.c.3. Conclusión sobre el tercer requisito

128. Habida cuenta de lo que antecede, es preciso concluir que los numerosos y diversos mecanismos susceptibles de crear flujos financieros entre, de un lado, los Territorios Históricos y, del otro, tanto el Gobierno central como las Instituciones comunes de la CAPV tienen como consecuencia que los Territorios Históricos no asuman todas las consecuencias financieras de las medidas de reducción del tipo impositivo o de

<sup>65)</sup> El esfuerzo fiscal se define, de acuerdo con la Ley 27/1983, como la relación existente entre el importe de la recaudación anual por todos los conceptos tributarios, incluidos los de exacción municipal directa y la renta (Artículo 14 de la Ley 6/2002)

<sup>66)</sup> Según el artículo 14 de la Ley 6/2002, el cálculo de la capacidad recaudatoria se efectuará partiendo de la estructura recaudatoria de la CAPV en su conjunto, atribuyendo a cada concepto tributario su parte porcentual en la recaudación. A cada concepto recaudatorio se le asocia, para cada Territorio Histórico y en términos porcentuales respecto al total de la CAPV, el indicador económico adecuado que da origen a la tributación. A partir de estos dos elementos, y mediante ponderación del segundo por el primero, se calcula, igualmente en términos porcentuales respecto del total, la recaudación teórica o capacidad recaudatoria media de cada indicador para cada Territorio Histórico.

introducción de ciertas deducciones. En consecuencia, el tercer requisito no se cumple.

#### 4. Conclusión sobre la aplicación de la sentencia Azores a los Territorios Históricos

129. Se deriva de lo anterior que la fijación por parte de los Territorios Históricos de un tipo del Impuesto sobre sociedades inferior al del resto del territorio español así como el establecimiento de deducciones de la cuota que no existen en la normativa del impuesto del territorio español no cumplen ni el segundo ni el tercer requisito del apartado 67 de la sentencia Azores. En efecto, por un lado, ni procedimental ni materialmente los Órganos Forales tienen la posibilidad de reducir el tipo del impuesto o de introducir ciertas deducciones con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado, ya que su autonomía está sujeta a importantes limitaciones provenientes de las exigencias de armonización tanto del Estado como de la CAPV. Por otro lado, los Territorios Históricos no asumen todas las consecuencias de estas decisiones debido a la existencia de numerosos mecanismos de solidaridad.

130. Además, y en cualquier caso, los Órganos Fo-

rales en razón de sus escasas competencias, no desempeñan un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en los Territorios Históricos.

## V. CONCLUSIÓN

131. Por las razones hasta aquí expuestas, la Comisión tiene el honor de proponer al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones planteadas en los términos siguientes:

“El artículo 87.1 CE debe interpretarse en el sentido de que deben ser consideradas ayudas de Estado medidas tributarias como las adoptadas por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, que dan nueva redacción a los artículos 29, 37 y 39 de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, por establecer un tipo impositivo inferior al general de la ley del Estado español y unas deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento jurídico tributario estatal; aplicables en el ámbito territorial de cada una de dichas entidades infraestatales dotadas de autonomía, y han de notificarse por ello a la Comisión en los términos del artículo 88.3 CE.



**CONSULTA 2007.1.5.1. IVA. Tributa al tipo impositivo del 7% un producto que tiene como finalidad principal el tratamiento de pacientes con deficiencias físicas de movilidad.**

### HECHOS PLANTEADOS

Entidad dedicada a la comercialización de productos de uso clínico-hospitalario como es el caso del sillón articulado modelo D, el cual tiene como finalidad principal el tratamiento de pacientes con deficiencias físicas de movilidad, permitiendo levantar al paciente y mantenerlo erguido sin tener que realizar esfuerzo.

Accesoriamente a la finalidad expuesta, por sus características particulares puede ser utilizado de forma secundaria como lugar de descanso del posible acompañante del paciente.

### CUESTIÓN PLANTEADA

Si resulta de aplicación el tipo impositivo por el Impuesto sobre el Valor Añadido del 7% a las entregas del sillón modelo D.

### CONTESTACIÓN

El artículo 90, apartado del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante Norma) dispone que el Impuesto se exigirá

al tipo general del 16 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El apartado Uno.1.6º del artículo 91 de la Norma, establece que se aplicará el tipo impositivo del 7 por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de "los aparatos y complementos, incluidos las gafas graduadas y las lenti-llas que, por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales, incluidas las limitativas de su movilidad y comunicación.

Los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente pueden utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales".

La aplicación del citado tipo impositivo reducido a los productos referidos en el párrafo anterior sólo resulta aplicable a aquéllos que, por su configuración objetiva, sólo puedan destinarse a los usos sanitarios que en el precepto transcrito se mencionan, no pudiendo extenderse su aplicación a los productos de uso mixto, sanitario y para otras finalidades, con independencia de la condición del destinatario (hospitales, centros geriátricos, clínicas, etc...).

De conformidad con lo anterior tributará por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 7 por ciento, por tratarse de un producto esencialmente diseñado para el uso de personas con minusvalía, el sillón modelo D.

**CONSULTA 2007.4.3.1. IRNR – Convenio Doble Imposición Francia. Prestación de servicios docentes y de investigación en territorio foral por parte de una persona física residente en Francia, en virtud de un contrato de trabajo por cuenta ajena con persona jurídica de derecho público domiciliada en territorio foral: los rendimientos obtenidos están sujetos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes y a su sistema de retenciones.**

#### HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante, - U – abona a una persona física residente en Francia, unas cantidades por la prestación de servicios de docencia y de investigación en el campus de la LA ENTIDAD U en Álava, en virtud de un contrato de trabajo por cuenta ajena.

Los servicios docentes y de investigación se prestan en el Territorio Histórico de Álava.

La persona física, tiene su domicilio en Francia.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Solicita aclaración sobre la sujeción a retención o no de las cantidades que se abonan a la persona residente en Francia por la prestación de servicios docentes y de investigación en el Territorio Histórico de Álava, en virtud de un contrato de trabajo por cuenta ajena.

#### CONTESTACIÓN

De conformidad con el artículo 15 del Convenio de Doble Imposición entre el Reino de España y la República de Francia de 1995 (BOE 12-6-1997):

#### Artículo 15. Trabajos dependientes

*“1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18, 19 y 20, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado.*

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado, si:

- a) El percceptor no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de ciento ochenta y tres días durante cualquier período de doce meses consecutivos; y
- b) Las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro Estado; y
- c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.”

En este sentido, los artículos 11.1 y 12 Dos c) de la Norma Foral 7/1999 establecen:

**Artículo 11**

*“1.- Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en el Territorio Histórico de Álava por los contribuyentes por este Impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente.”*

**Artículo 12**

*“Dos.- Se consideran rentas obtenidas o producidas en territorio alavés las siguientes rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente:*

*c) Los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, del trabajo dependiente cuando el trabajo se preste en territorio alavés.”*

Por otra parte el artículo 19 del citado Convenio establece:

**Artículo 19. Remuneraciones públicas**

*1. a) Las remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante, una de sus entidades territoriales o por una de sus personas jurídicas de derecho público a una persona física, por razón de servicios prestados a este Estado o a esta entidad o a esta persona jurídica de derecho público, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.*

*b) Sin embargo, estas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en este Estado y la persona física es un residente y nacional de este Estado, sin poseer al mismo tiempo la nacionalidad del primer Estado.*

*2. a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por alguna de sus entidades territoriales o una de sus personas jurídicas de derecho público, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a este Estado o a esta entidad o a esta persona jurídica de derecho público, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.*

*b) Sin embargo, estas pensiones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física fuera residente y nacional de este Estado sin que, al mismo tiempo, posea la nacionalidad del primer Estado.*

*3. Las disposiciones de los artículos 15, 16 y 18 se aplican a las remuneraciones y pensiones pagadas por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Estado contratante o una de sus entidades territoriales o una de sus personas jurídicas de derecho público.*

En consecuencia, partiendo de la base de que la persona física contratada por cuenta ajena a tiempo completo, tiene la residencia fiscal en Francia, los rendimientos que obtenga de la Entidad U (persona jurídica de derecho público) por los servicios docentes y de investigación en el Campus de Álava, están sujetos al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes y a su sistema de retenciones, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 11 y 12 de la Norma Foral 7/1999.

La presente contestación se emite con carácter vinculante a los efectos del artículo 84 de la Norma Foral General Tributaria.

**CONSULTA 2007.4.3.2. IS. i) Determinación del domicilio fiscal de una entidad con domicilio social en territorio foral (en el que se concentra el mayor valor del inmovilizado, así como el archivo general-contabilidad, impuestos, nóminas, correspondencia y otros- y el despacho del administrador único desde el que éste desempeña su cometido), pero que tiene descentralizados en sus sucursales los procesos de dirección, producción y gestión administrativa y tiene externalizados en la sociedad cabecera del grupo (territorio común) los servicios centrales en materia de coordinación, asistencia y asesoramiento estratégico, comercial, contable y financiero.**

**ii) Dado su volumen de operaciones superior a 6 millones de euros, la normativa aplicable del IS será la estatal si en el ejercicio anterior hubiera realizado en territorio común más del 75% de su volumen de operaciones y se aplicará normativa foral si se incumple esa condición.**

#### HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante se constituyó en 1992 fijando su domicilio social desde entonces en territorio foral.

La entidad se encuentra participada íntegramente por una sociedad cabecera de un grupo empresarial cuyo domicilio social está sito en Territorio Común, que dispone de los medios materiales y personales para desarrollar una correcta organización y coordinación de las actividades de sus sociedades participadas.

La entidad consultante, tras sus inicios en el Territorio Histórico de Álava, extendió sus actividades a otras zonas, dentro y fuera del País Vasco, disponiendo en la actualidad de una amplia red de oficinas por distintas zonas de la geografía española.

El volumen de operaciones de la consultante excede anualmente los 6 millones de euros.

En el ejercicio 2006 el volumen de operaciones en el País Vasco, al igual que en ejercicios precedentes, no superará el 25% del total volumen de operaciones de la entidad y, en consecuencia, le corresponderá tributar en el Impuesto sobre Sociedades según la normativa de Territorio Común. No obstante, la empresa prevé que para el ejercicio 2007 el volumen de operaciones en el País Vasco sea superior al 25%.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

1. Lugar de radicación del domicilio fiscal.
2. Normativa aplicable durante 2007, por lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, si finalmente se supera la cifra del 25% del volumen de operaciones en el País Vasco durante este ejercicio.

#### CONTESTACIÓN

##### PRIMERA CUESTIÓN.- DETERMINACIÓN DEL DOMICILIO FISCAL.

El apartado 9 del artículo 2 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Socie-

dades, con relación a la determinación del domicilio fiscal establece lo siguiente:

*“9. El domicilio fiscal de los sujetos pasivos será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.”*

*Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, se entenderá que las entidades tienen su domicilio fiscal en Álava cuando, teniendo en el País Vasco el mayor valor de su inmovilizado, tengan en el Territorio Histórico de Álava un valor de su inmovilizado superior al que tengan en cada uno de los otros dos Territorios Históricos.”*

En similares términos se fijan los criterios de determinación del domicilio fiscal en la letra b) del apartado cuatro del artículo 43 de la Ley 12/2002 por la que se aprueba el Concierto Económico.

La entidad consultante manifiesta como razones que avalan la dificultad en la determinación de su domicilio fiscal, y en particular del lugar donde se realiza la gestión administrativa y la dirección de los negocios, las siguientes:

1. La intensa descentralización de todos sus procesos de dirección, producción y gestión administrativa, de modo que la delegación de competencias en los directores de las sucursales es tal, que la práctica totalidad de las decisiones de dirección y gestión y de los procesos administrativos que ello comporta se producen y ejecutan en cada una de las oficinas.
2. La progresiva externalización de los servicios

centrales de la empresa, tales como Informática, Dirección de Calidad, Recursos Humanos y Formación, merced a la diversificación del grupo empresarial al que pertenece y al apoyo brindado por la sociedad cabecera que atiende a todas las empresas del grupo en materias de coordinación, asistencia y asesoramiento estratégico, comercial, contable, financiero y jurídico.

Las circunstancias referidas han de ser evaluadas en el marco de las estrategias desarrolladas por la entidad consultante para su crecimiento empresarial. El funcionamiento descentralizado de sus sucursales no impide que pueda determinarse la existencia de una dirección soberana representada por el Administrador Único de la compañía. Y la utilización de los servicios de otras entidades del grupo así como el seguimiento de directrices establecidas por la cabecera del grupo ponen sí de manifiesto su vinculación al mismo, con los efectos que de ello deriven en el orden mercantil, pero no obsta para que se reconozca en sede de la propia entidad consultante su poder de decisión. Por otra parte, el mayor valor de inmovilizado de la entidad lo constituye un inmueble sito en Vitoria, dedicado a oficina, en el que se encuentra su domicilio social, el archivo general (contabilidad, impuestos, nóminas, correspondencia y otros) y el despacho del Administrador Único desde el que éste desempeña su cometido.

En su consecuencia, el domicilio fiscal de la entidad radica en Álava.

#### SEGUNDA CUESTIÓN.- NORMATIVA APLICABLE DURANTE 2007.

El apartado Uno del artículo 14 de la Ley 12/2002 por la que se aprueba el Concierto Económico establece:

*“ Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.*

*No obstante, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio. (...).”*

Resultando que en el ejercicio 2006 la entidad tuvo un volumen de operaciones superior a 6 millones de euros y en ese ejercicio realizó en Territorio Común más del 75% del volumen de sus operaciones, queda sujeta en el ejercicio 2007 a normativa estatal. Si en el ejercicio 2007 finalmente realizara en el País Vasco un volumen de operaciones superior al 25%, será en 2008 cuando quede sujeta a normativa foral.

**RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERNIDOS DE LA CAPV 2006****I. ENTORNO ECONÓMICO**

En la segunda mitad de 2006 la economía mundial ha moderado ligeramente su todavía muy importante ritmo de crecimiento, como consecuencia del menor empuje, tanto de los países desarrollados, como de las áreas emergentes. Todo ello a pesar del abaratamiento del precio del petróleo en los mercados internacionales, lo que lógicamente ha supuesto un alivio en las tensiones inflacionistas de las principales áreas económicas.

Así, la desaceleración ha sido especialmente notable en los Estados Unidos, como consecuencia de la caída en la inversión inmobiliaria. Sin embargo el resto de los componentes de su demanda interna han continuado mostrando una gran fortaleza, por lo que no se prevé que esta economía vaya a entrar en una fase de recesión.

En lo referente a los países en vías de desarrollo, también China ha moderado su extraordinario ritmo de crecimiento, si bien por cuarto año consecutivo ha expandido su economía a un ritmo de dos dígitos. Esto lo está consiguiendo con la implantación de un modelo de desarrollo apoyado principalmente en el impulso de sus exportaciones y en la inversión en bienes de equipo, que favorecen el desarrollo de un potente sector industrial, sin perder de vista el control de la inflación, que en 2006 se ha contenido en un bajo nivel.

La Unión Europea ha cerrado 2006 en un excelente momento de forma. El crecimiento del PIB se ha situado en el 2,9%, el mejor valor desde el año 2000. La inversión se ha mostrado como el principal motor del crecimiento, aunque el dato más relevante ha sido la recuperación del consumo, tanto privado como público, que ha comenzado a tener un papel más destacado en la expansión económica.

El fuerte incremento de la zona europea viene sustentado por la recuperación de Alemania, que ha logrado el mayor crecimiento económico de los últimos seis años, con las exportaciones como principal responsable de este impulso económico, así como las inversiones de las empresas, que han aumentado de forma notable.

Este vigor mostrado por la economía alemana le ha permitido cumplir por primera vez en cinco años con el Pacto de Estabilidad por el que se rigen los socios del euro, al arrojar un déficit del 2%. Así pues, este país ha vuelto a perfilarse como una de las locomotoras europeas, ayudado por Francia, Reino Unido, España e Italia, que también han conseguido robustos ritmos de avance.

Por su parte, España ha registrado en 2006 el crecimiento económico más elevado entre las grandes economías de la Unión Europea. En efecto, la economía española ha acelerado décima a décima su ritmo de crecimiento, hasta cerrar el ejercicio con un crecimiento medio del 3,9%, y además de modo más equilibrado, debido al mejor comportamiento relativo de la actividad exportadora con respecto a la importadora.

<sup>\*</sup> Jefe del Servicio de Gestión de Ingresos y Análisis Recaudatorio. Dpto. de Hacienda y Administración Pública. Eusko Jaurlaritza - Gobierno Vasco

Dentro de la demanda interna, sus dos componentes principales, el consumo y la inversión, se desaceleran ligeramente, mientras que se mantiene una alta capacidad de generar nuevos empleos, que en el ejercicio de 2006 han aumentado en una tasa del 3,1%.

En este contexto, la **economía vasca** ha cerrado el año con un incremento medio anual del 4,2%, el mayor de los últimos seis años, superior al de las economías de su entorno, pero sin alcanzar el ritmo expansivo de la economía mundial, que se sitúa en torno al 5%.

El principal sustento del aumento del PIB vuelve a ser el ritmo mantenido de la demanda interna, que un año más cuenta con la fortaleza de la inversión y el mantenimiento del consumo final.

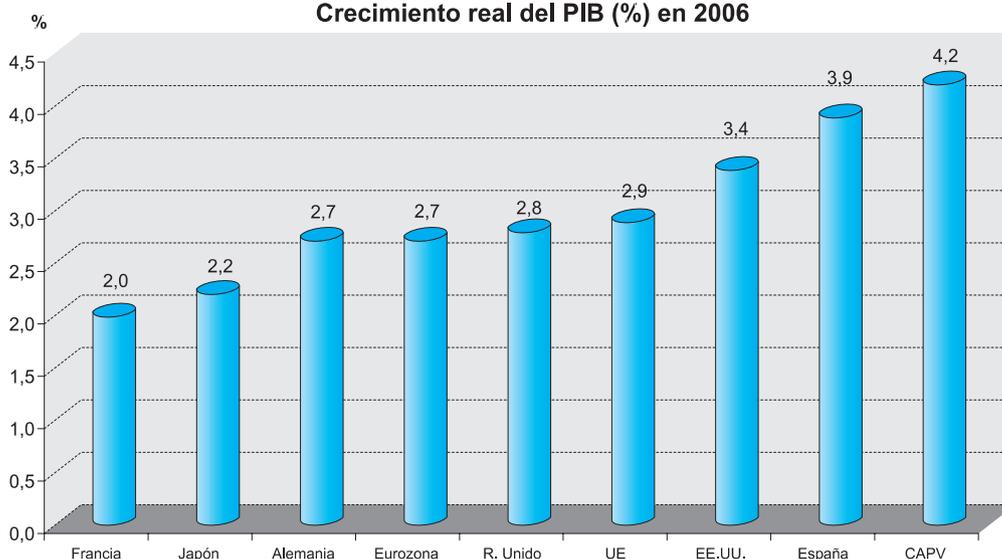
Asimismo, destaca la reducción de la aportación negativa del saldo exterior al crecimiento del PIB, basado en el dinamismo que han recobrado las exportaciones, gracias a los apreciables síntomas de recuperación que ofrecen las principales potencias europeas, que son los grandes clientes de las empresas vascas.

En lo que se refiere a los sectores económicos, apenas hay variaciones respecto al año 2005, y el sector de la construcción continúa siendo el componente más dinámico, sin mostrar, por el momento, efectos asociados a la subida de los tipos de interés.

Otra de las variables que ha registrado un buen comportamiento ha sido el empleo, con una generación de 22.000 puestos de trabajo netos en 2006, lo que supone un incremento anual del 2,3%, porcentaje similar a los conseguidos en los cinco últimos años, y que sigue basándose en la importante actividad que registran los sectores de la construcción y de los servicios, mientras que en las ramas industriales se han perdido puestos de trabajo.

Así pues, a la espera de los datos definitivos, se estima que el PIB vasco ha crecido el **4,2%**, un punto y tres décimas más que el incremento medio previsto para la Unión Europea. Este incremento, el mayor registrado en los últimos seis ejercicios, junto con un deflactor próximo al **3,3%**, arroja un crecimiento nominal del **7,6%** para el año 2006, tasa ligeramente superior a la estimación que se tuvo en cuenta a la hora de elaborar el presupuesto de ese año.

**PRINCIPALES PAISES INDUSTRIALIZADOS**  
**Crecimiento real del PIB (%) en 2006**



## II. NOVEDADES NORMATIVAS EN 2006

Muy pocos han sido los cambios normativos aprobados en 2006, si bien se han realizado algunas actualizaciones, lo que viene siendo una práctica habitual en el ámbito tributario vasco.

Así, en cuanto al IRPF se refiere, se ha procedido a incrementar en un 2% las cuantías tanto de la reducción por tributación conjunta, como de las deducciones familiares y personales. Además, se ha actualizado la escala del impuesto en ese mismo porcentaje del 2% y se declaran exentos los premios relacionados con la defensa de los derechos humanos.

En consonancia con la deflactación de la tarifa del impuesto, se modifican las tablas de retenciones e ingresos a cuenta aplicables a los rendimientos del trabajo desde el día 1 de enero de 2006.

Asimismo, se establecen los coeficientes de actualización aplicables a las transmisiones realizadas en el ejercicio de 2006, con el fin de calcular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales sujetas al IRPF. Además, se han fijado los signos, índices y módulos para el régimen de estimación objetiva singular.

Del mismo modo, 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 actualizan los coeficientes que recogen la depreciación monetaria de aplicación a los activos inmobiliarios en el **Impuesto sobre Sociedades**.

Se incrementan en un 2% las cuantías de las reducciones y las tarifas del **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**.

De nuevo un impuesto especial de fabricación es, en cierto modo, protagonista de uno de los

pocos cambios normativos, con significación recaudatoria, que se aprueba para 2006. En efecto, en el mes de enero se aprueba vía Real Decreto Ley una nueva subida de los tipos impositivos del **I.E. s/ Labores del tabaco**, como medida de reacción contra la reducción de los precios de venta.

Posteriormente, en febrero, dado que las recientes medidas fiscales no han sido trasladadas por las compañías a los precios de venta al público en la forma esperada, se aprueba un nuevo incremento de los tipos, y se introduce un impuesto mínimo de 55 € por 1.000 cigarrillos.

## III. RECAUDACIÓN A 31 DE DICIEMBRE DE 2006

(Con excepción de los cuadros de recaudación anual, que están en euros, los datos del presente informe se expresan en **miles de euros, m€**)

Al cierre del ejercicio de 2006 la recaudación consolidada de las Diputaciones Forales se incrementa en un **11,4%** respecto al ejercicio anterior, tasa que está muy por encima del incremento estimado para el PIB nominal vasco en el mismo año y que mejora en un punto y medio porcentual en la gestión propia, esto es, sin tener en cuenta los ingresos provenientes de los Ajustes por IVA y por Impuestos Especiales de Fabricación.

CAPV 2006	
Recaudación (euros)	12.552.299.843
Incremento interanual	11,4%
Ejecución presupuestaria	110,5%

Por segundo año consecutivo, entre los tributos más significativos destaca el comportamiento del Impuesto s/Sociedades, que aumenta su recaudación en un notable 17,5%, un punto por encima de la tasa registrada en el IVA-Gestión propia, mientras que en el IRPF la recaudación se incrementa interanualmente en un más que aceptable 10,3%.

Así pues, esos son los impuestos que más aportan a las arcas forales, y entre los tres generan

más del 80% de la recaudación total contabilizada por las Diputaciones Forales al 31 de diciembre de 2006.

La tasa interanual de la recaudación evoluciona de modo bastante similar en Álava y Gipuzkoa, mientras que destacan los resultados de Bizkaia, tanto en IVA e IRPF, como en tributos de menor entidad recaudatoria: Renta no Residentes, Patrimonio, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

DISTRIBUCIÓN TERRITORIAL	Álava	Bizkaia	Gipuzkoa
Recaudación relativa	15,9%	52,4%	31,7%
Incremento interanual	9,0%	13,0%	10,1%
Ejecución presupuestaria	107,8%	113,4%	107,2%

#### IV. IRPF

Las Diputaciones Forales han contabilizado durante el ejercicio de 2006 por este impuesto 3.754.206 m€, lo que supone:

- Un notable incremento interanual del 10,3%, incidido por la firme evolución de las retenciones de trabajo y la evolución positiva de los demás apartados del impuesto.
- Se supera casi seis puntos su techo presupuestario (105,9%).
- El 65,6% y el 29,9% de los I. Directos y de la recaudación total, respectivamente.

A partir del ecuador del ejercicio el aumento recaudatorio del IRPF se ha mantenido por encima del

10%, anotándose al cierre una tasa del 10,3%, un punto inferior a la del año anterior, pero que duplica el aumento medio registrado en los últimos diez años.

#### IRPF

Año	Recaudación (miles de euros)	Incremento interanual
2004	2.872.670	1,1%
2005	3.403.716	11,5%
2006	3.754.206	10,3%

Por retenciones sobre **Rendimientos del Trabajo y Actividades profesionales** se han recaudado 3.755.029 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 32,9% de la recaudación por tributos concertados en gestión propia.

Las tres Diputaciones Forales han visto como evolucionar favorablemente la recaudación de las retenciones sobre los Rendimientos de Trabajo, cuya tasa interanual consolidada cierra el año con un 8,7%, tasa que no se alcanzaba desde hace diez años.

El resultado consolidado es una mayor recaudación por estas retenciones de 299.886 m€, con un comportamiento similar en Bizkaia y Gipuzkoa, mientras que el aumento interanual es tres décimas superior en Alava, Territorio Histórico que se recupera así en parte del menor dinamismo que mostraba por este apartado en el ejercicio precedente.

Esto no es sino un reflejo de la óptima situación que atraviesa el mercado laboral vasco, que en 2006 ha continuado creando empleo, consolidando su nivel de paro por debajo del 5%, la frontera a partir de la que los expertos consideran que puede hablarse de pleno empleo.

Por otra parte, la entrada en vigor a mediados de año de medidas legislativas para la mejora del crecimiento y del empleo, ha jugado a favor de la mejora de este apartado tributario, al impulsar y apoyar la contratación indefinida, sujeta a un mayor tipo de gravamen, lo que ha permitido rebajar de modo significativo la tasa de temporalidad hasta

el punto que la cifra de personas con contrato eventual en la CAPV ha llegado al nivel más bajo de la presente década.

Si a esto se añade el incremento medio de los salarios en el ámbito 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 2005 que, con vigencia desde el 1 de enero de 2006, suponía una adecuación de la tabla anterior a la deflactación del 2% aprobado para la tarifa del impuesto.

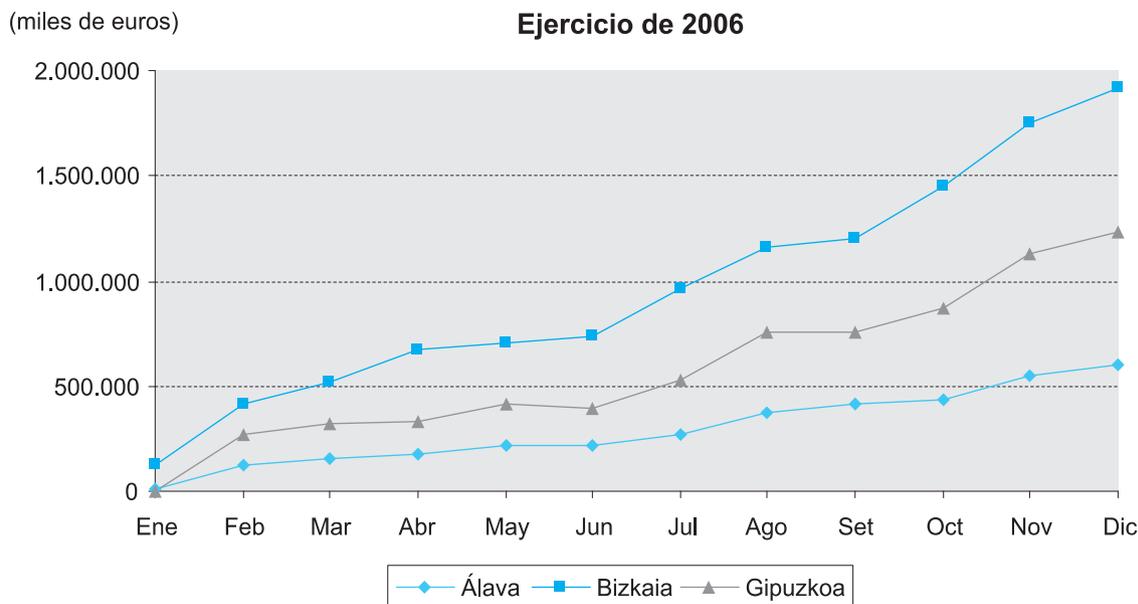
Así pues, se cierra el año con una buena tasa de crecimiento, incidida por la satisfactoria evolución de factores tales como:

- El crecimiento real del PIB y la tasa de inflación han arrojado un PIB nominal con un crecimiento estimado del 7,6%.
- En 2006, gracias al dinamismo de la economía vasca, se han creado 22.000 nuevos puestos de trabajo, hasta alcanzar una cifra récord de ocupación.
- La masa salarial bruta sujeta a retención ha continuado mostrando un claro perfil ascendente, con una expansión situada en el entorno del 6% en términos nominales, como consecuencia del aumento del número de empleados y del incremento de los sueldos y salarios.

En definitiva, después de ejecutar el 103,0% de la cifra presupuestada para el ejercicio, se han recaudado 299.886 m€ más que en el año anterior, esto es, un incremento interanual del 8,7%, lo que supone una mejora de medio punto respecto al incremento del año anterior y la tasa más elevada de los últimos diez ejercicios.

## RECAUDACIÓN POR IRPF

Ejercicio de 2006



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-05/noviemb-06) de grandes empresas, se incrementa interanualmente en un 13,7%, segundo incremento consecutivo después de la trayectoria descendente seguida por este apartado en los últimos años.

Al cierre de 2006 la recaudación de este apartado ha evolucionado positivamente en Bizkaia y Gipuzkoa, mientras que en Álava, que en 2005 apenas incrementaba su recaudación en un 1,9%, en 2006 se anota números rojos, tal y como le ha venido sucediendo a lo largo de todo el ejercicio.

Después de varios años en los que no ha cesado de bajar la recaudación de este apartado, la situación parece estar cambiando en los últimos meses, al observar las instituciones financieras las preferencias de sus clientes por una vuelta al ahorro

seguro. En efecto, no es casual el lanzamiento de nuevos depósitos de ahorro, sino que obedece a factores tales como:

- Lógicamente, la avalancha de los depósitos está íntimamente relacionada con las sucesivas subidas de los tipos de interés en la eurozona, lo que está permitiendo a los Bancos y Cajas incrementar la rentabilidad de sus productos de ahorro.
- La llegada de la banca por Internet, la más agresiva en este tipo de ofertas, está empujando el resurgir de este tipo de ahorro.
- Finalmente, la inestabilidad de los mercados bursátiles, así como la pérdida de confianza en otro tipo de inversiones que prometen una alta rentabilidad, hace que tanto las entidades como los ciudadanos apuesten por productos más conservadores.

Por otra parte, ya en 2006 se ha detectado una reactivación en la política de retribución a los accionistas de las grandes empresas, algunas de las cuales han satisfecho a lo largo del ejercicio dividendos que superan en más de un 20% a los pagados en el año anterior.

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 2006, después de una evolución positiva en los tres Territorios Históricos, si bien con algunas diferencias entre ellos, se han recaudado 65.465 m€, que se contabilizan a mitades entre el IRPF y el I. Sociedades, y que representan un incremento del 8,3% 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

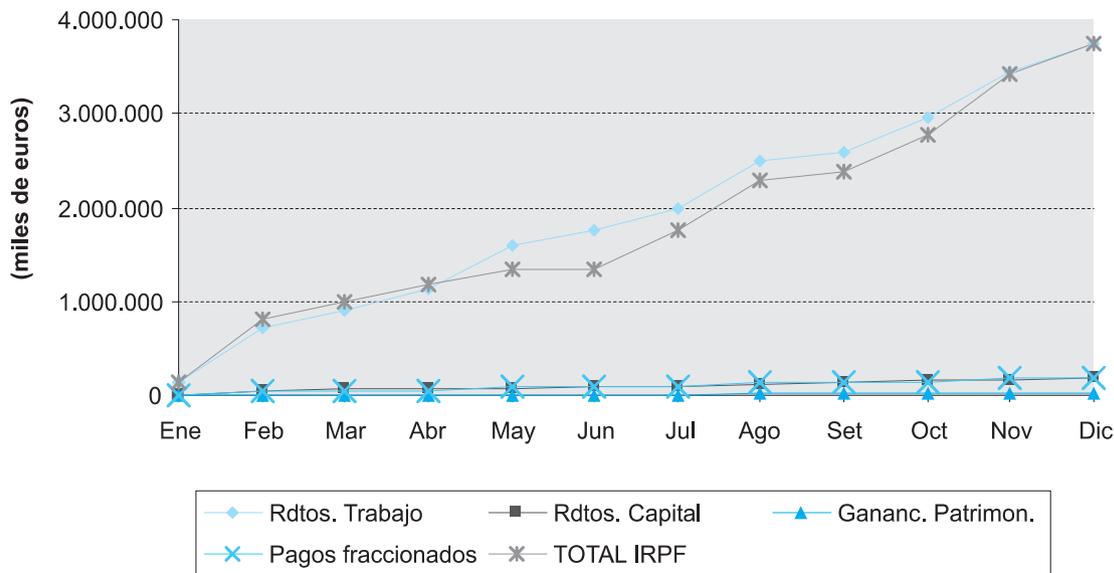
apartado, incidido por la pérdida de atractivo de la renta variable y la moderación de los resultados que arrojan los fondos de inversión, además de por la entrada en vigor en 2003 de cambios normativos que reinciden en el retroceso recaudatorio.

Pues bien, ya en el ejercicio anterior se registraba un cambio en la senda descendente de este apartado, que de nuevo llega al 31 de diciembre de 2006 con un excelente incremento recaudatorio en los tres Territorios Históricos, lo que arroja un resultado consolidado de 42.334 €, importe que ya ha sido superado en ejercicios anteriores y que supone una tasa interanual del 35,7%.

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.

Después de contabilizar los ingresos provenientes de las autoliquidaciones del tercer trimestre correspondientes a Empresarios y Profesionales, la recaudación de 2006 se incrementa en los tres Territorios Históricos, arrojando una tasa consolidada del 5,9%, lo que supone un importante repunte respecto al 2,5% del ejercicio precedente, incidido por el fuerte aumento del 9,3% al que se llega en el Territorio Histórico de Bizkaia.

## RECAUDACIÓN CAPV POR IRPF Ejercicio de 2006



A partir del ecuador del ejercicio la **Cuota diferencial neta** ha estado evolucionando negativamente a nivel de la CAPV, tendencia que cambia con los datos de noviembre, en el que este apartado recibe el impulso del cobro del segundo plazo de la Campaña de Renta, relativo a las declaraciones positivas de aquellos contribuyentes que se acogieron a esta modalidad de ingreso del 40% aplazado de la Renta-05, que finalizó el 10 de noviembre.

En efecto, para las tres Diputaciones Forales los ingresos han aumentado más que las devoluciones, si bien en Gipuzkoa esta diferencia ha sido inferior, por lo que es el único Territorio Histórico en el que este apartado no evoluciona positivamente al 31 de diciembre de 2006.

En consecuencia, al cierre del ejercicio la recaudación consolidada para el conjunto de la CAPV por la Cuota diferencial neta refleja un mo-

derado 3,7% menos negativo que el importe que figuraba al 31 de diciembre del año anterior.

El 10 de abril Álava empezaba a realizar las devoluciones a domicilio y por Internet, adelantándose así al 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 número rojos para este Territorio Histórico.

No se esperaban 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 el límite máximo de esa deducción.

A lo largo de dos meses se han presentado las declaraciones de renta por cualquiera de las modalidades existentes: papel, disquete, mecanizada, propuesta de autoliquidación, telemática realizada por asesores o por internet, hasta hacer un total aproximado de 1.052.500 declaraciones, en torno a un 2% más que en la campaña anterior.

El resultado final de la campaña de la Renta-05 ha sido un importe negativo claramente inferior al saldo neto de la campaña anterior, ya que si bien las Diputaciones Forales han devuelto más que en 2005, también los ingresos de los contribuyentes se han incrementado, y además en torno a un 11%, muy por encima del ritmo seguido por las devoluciones.

## V. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las Diputaciones Forales han formalizado por el I. Sociedades al cierre del ejercicio una recaudación de 1.692.381 m€, lo que supone 252.004 m€ más que en el año anterior, esto es, un incremento interanual del 17,5%, por segundo año consecutivo 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 apartados, con lo que este impuesto mantiene una alta tasa interanual de crecimiento.

### I. Sociedades

Año	Recaudación (miles de euros)	Incremento interanual
2004	1.039.509	9,7%
2005	1.440.377	26,4%
2006	1.692.381	17,5%

De muy bueno 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 2006 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 15%.
- Ligeramente superior es el aumento interanual detectado en los pagos a cuenta de los meses de abril, octubre y diciembre, aún cuando se trata de ingresos de menor cuantía.

Este es el detalle de la recaudación íntegra contabilizada por las Diputaciones Forales a lo largo de 2006, agrupada en los bloques antes citados:

miles de euros

Mayo	
1 <sup>er</sup> . Pago	104.296
Julio, Agosto	
Autoliquidaciones anuales	1.134.366
Noviembre	
2 <sup>o</sup> . Pago	210.045
Diciembre	
3 <sup>er</sup> . Pago	61.495
Resto meses	74.585
<b>Total recaudación íntegra</b>	<b>1.584.787</b>

Así pues, se ha devuelto menos que en 2005, mientras que los ingresos han continuado su ritmo expansivo, arrojando un aumento interanual recaudatorio en la Cuota diferencial neta del 17,9%, lo que es una muestra de los buenos resultados empresariales del ejercicio de 2005 que, a la vista de los pagos a cuenta, pudieran haberse repetido al cierre de 2006.

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.

Gracias a la fuerte expansión de los ingresos, a lo que hay que añadir la contención de las devoluciones, que aún después de contabilizar el destacado importe devuelto en el mes de diciembre se mantienen por debajo del nivel del año anterior, Álava con el 20,8% consigue el mejor resultado para este apartado tributario.

Sólo dos puntos por debajo evoluciona la recaudación neta en Gipuzkoa, que si bien es el único Territorio Histórico que ha devuelto por este concepto más que en el año anterior, ésto lo compensa sobradamente con la excelente expansión de los ingresos, que aumentan interanualmente en un 20,3%.

Finalmente, es en Bizkaia donde este apartado evoluciona de modo más discreto, si bien con una tasa que sigue siendo altamente satisfactoria, el 16,6%, y es que aunque el ritmo de aumento de sus ingresos está muy por debajo del registrado en los otros dos Territorios Históricos, sus devoluciones son muy inferiores a la practicadas en 2005.

En definitiva, el total del I. Sociedades se anota un incremento interanual del 17,5%, que aunque su-

pone una desaceleración respecto al excelente resultado del ejercicio anterior, se mantiene muy por encima de las tasas alcanzadas en el período 2000/2004, dando así continuidad a la fuerte escalada de este impuesto, que desde 1995 ha visto quintuplicada su recaudación.

En efecto, esta buena marcha recaudatoria del I. Sociedades arranca en 1996, año en el que precisamente entró en vigor la actual normativa foral del impuesto, que provocó una profunda transformación del mismo, a fin de adaptarlo a la nueva realidad económica que suponía la libertad de movimiento de capitales en la Unión Europea y a los ordenamientos tributarios comunitarios.

La favorable situación económica de los últimos años se refleja en el sector empresarial, cuyos representantes más emblemáticos están alcanzando unos excelentes resultados, superando las cotas registradas anteriormente.

En efecto, al cierre de 2005 se lograba una cifra récord de ganancias en las grandes empresas, que a las plusvalías provenientes de las ventas atípicas de inmovilizados y la menor necesidad de amortizaciones y provisiones, añadían el fuerte aumento de la cifra de negocios, favorecida por los palpables síntomas de recuperación que ofrecen las principales potencias europeas.

También las empresas vascas están participando del momento de despegue económico que viven sus principales clientes europeos, a donde se dirigen más de las tres cuartas partes del total de sus ventas al exterior, 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, en el que están apostando por la internacionalización como una auténtica oportunidad de incrementar su cifra de negocios.

## VI. IVA

No se preveían para este ejercicio, ni se han producido en el transcurso del mismo, cambios normativos en el IVA que puedan repercutir significativamente en su recaudación.

Sí se tenía en cuenta que la recaudación por gestión propia de las Diputaciones en 2006 por primera vez se vería incidida durante un ejercicio completo por el cambio introducido en el procedimiento de liquidación del IVA por operaciones asimiladas a la importación, que desde abril de 2005 pasaron a formar parte de la recaudación por IVA Operaciones interiores.

Esto significa que desde mediados del pasado ejercicio las Diputaciones Forales están viendo incrementarse su recaudación por gestión propia, si bien este aumento se está compensando por el descenso en el Ajuste proveniente del IVA Importaciones.

Asimismo, se preveía que la recaudación de IVA se seguiría beneficiando marginalmente de los incrementos en los tipos impositivos de todos los impuestos que gravan el consumo de bebidas alcohólicas y las labores del tabaco, incrementos que también entraron en vigor en 2005, en el inicio del mismo con la actualización del 2% y en el mes de setiembre con la subida incluida en el paquete de medidas urgentes para financiar la sanidad.

Así las cosas, de nuevo en 2006 el IVA continúa siendo el tributo de mayor aportación económica a las arcas forales. El total recaudado por IVA en este ejercicio asciende a 4.673.824 m€, lo que significa:

- Un incremento interanual del 11,7% para el conjunto del impuesto.
- Un grado de ejecución del Presupuesto del 112,7%.

- El 69,5% 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, supera en cuatro puntos el incremento estimado para el PIB nominal vasco, si bien es inferior a la del ejercicio inmediatamente anterior, reflejo de una mayor moderación de los ingresos y un fuerte repunte de las devoluciones, en el IVA gestionado por las Diputaciones Forales.

En cuanto al IVA- **Gestión propia**, la recaudación de las Diputaciones Forales, incidida por la bonanza de la actividad económica y el traslado durante un ejercicio completo de los ingresos provenientes de las Operaciones Asimiladas a la Importación, alcanza los 3.464.922 m€, lo que supone un notable 16,5% más que en el año anterior, esto es, duplicar el crecimiento en términos nominales seguido por la economía vasca a lo largo del ejercicio de 2006.

Al mes de diciembre, las Diputaciones Forales han contabilizado la recaudación por IVA producto

### IVA TOTAL

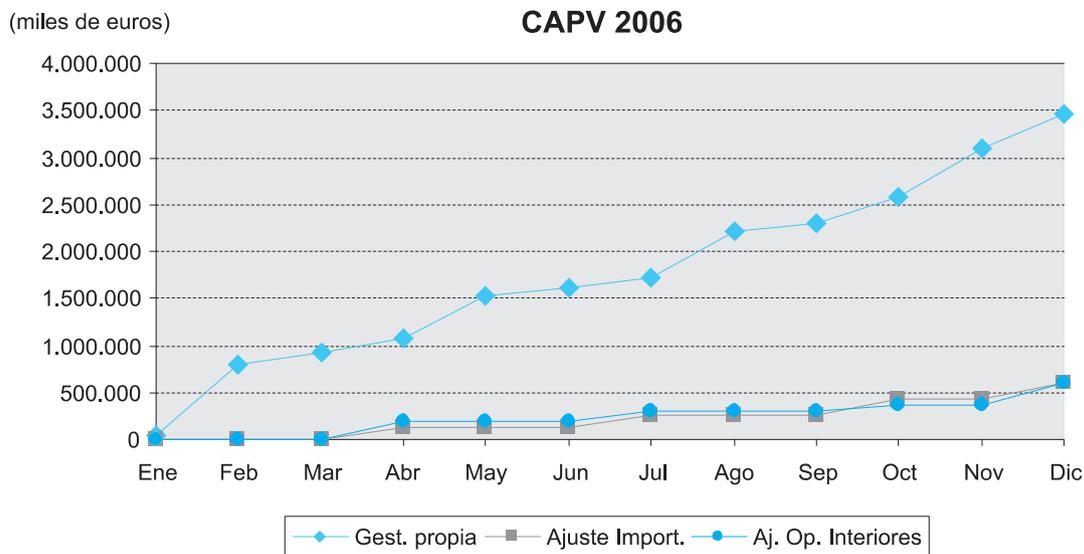
Año	Recaudación (miles de euros)	Incremento interanual	PIB nominal Incto.
2004	3.646.033	10,6%	7,6%
2005	4.186.342	14,8%	7,8%
2006	4.673.824	11,7%	7,6%

de las autoliquidaciones siguientes:

- Diciembre-05/noviembre-06 de grandes empresas.
- Cuarto trimestre de 2005, primer, segundo y tercer trimestres de 2006 de pequeñas empresas.

Sin tener en cuenta el ajuste interterritorial a la recaudación por IVA, correspondiente a los trimestres vencidos del ejercicio, se dan algunas diferencias en el aumento recaudatorio de cada Diputación Foral, si bien en las tres se ha evolucionado claramente por encima de cómo lo ha hecho el PIB nominal vasco.

### RECAUDACIÓN POR IVA CAPV 2006



En virtud del acuerdo adoptado por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, trimestralmente se ha practicado el citado ajuste, que se realizaba por primera vez en el mes de octubre del pasado año. Los importes resultantes se han contabilizado como recaudación íntegra o como devolución, según que el ajuste fuese positivo o negativo respectivamente:

	<u>Ejercicio 2005</u>	<u>Ejercicio 2006</u>
Álava	41.761.071	51.244.000
Bizkaia	(123.920.013)	(153.138.058)
Gipuzkoa	82.158.942	101.894.058

Así, en el caso de Alava, el ritmo de incremento de los ingresos es el más bajo pero, gracias a la contención de las devoluciones, que, sólo superan en un 1,0% a las de 2005, se llega a un buen resultado en la recaudación neta, que antes del ajuste interno se situaría en una tasa interanual del 11,6%.

En cuanto a Bizkaia se refiere, la puesta en marcha de varias inversiones productivas se ha traducido en un repunte de las devoluciones, que se incrementan en el 9,5%, pero esta tasa se ve duplicada por el vigoroso ritmo de los ingresos, lo que impulsa la expansión de la recaudación neta al 20,1%, unas décimas menos después del ajuste interno.

Finalmente, en Gipuzkoa el incremento interanual de la recaudación neta antes del ajuste interno es del 12,5%, a pesar de que ha visto crecer sus devoluciones muy por encima de cómo lo han hecho en los otros dos Territorios Históricos.

Así las cosas, el resultado consolidado para la CAPV a 31 de diciembre registra unos ingresos que están aumentando en una tasa del 14,9%, varios puntos por encima del ritmo expansivo de las devo-

luciones, lo que lleva a la recaudación neta a un notable incremento interanual del 16,5%, uno de los mejores resultados contabilizados dentro del panel de tributos concertados.

Ahora bien, estos datos recaudatorios no son homogéneos, ya que como se ha indicado anteriormente, en 2006 ha transcurrido el primer año completo con el nuevo procedimiento de liquidación de las operaciones asimiladas a la importación.

El resultado alcanzado es un aumento interanual de la recaudación neta del 16,5%, en un ejercicio en el que el gasto final sujeto a IVA, obtenido por diferencia entre ventas y compras, se ha visto impulsado por el notable ritmo de la actividad económica, la fortaleza del consumo de los hogares, así como la pujanza del sector de la construcción, éste último favorecido por la moderación de los precios y el fuerte crecimiento de los créditos.

Así pues, por cuarto 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 está provocando una saludable expansión de la recaudación íntegra en los últimos ejercicios, mientras que las devoluciones continúan creciendo, aunque a un ritmo inferior, como reflejo del esfuerzo de las empresas vascas, que han debido contrarrestar el incremento de los precios internos y, en las ventas fuera de su zona monetaria, la apreciación del euro. No obstante, el notable repunte de las principales economías europeas a lo largo de 2006, se ha visto reflejado en la recuperación de las exportaciones vascas, lo que en definitiva ha

motivado un significativo aumento de las devoluciones por este impuesto.

Así pues, la recaudación neta por el IVA gestionado por las Diputaciones Forales mantiene el vigor ya recuperado en 2003, que parecía haber perdido en los ejercicios inmediatamente anteriores.

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-05	13.055	14.782	27.837
Enero/marzo-06	122.214	176.422	298.636
Abril/junio-06	133.013	114.532	247.545
Julio/septiembre-06	151.308	59.153	210.461
Octubre/diciembre-06	176.916	247.508	424.424
TOTAL	596.506	612.397	1.208.903

Esta recaudación por el Ajuste IVA ingresado y contabilizado por las Diputaciones Forales supone un decremento del 0,3% respecto a la del ejercicio precedente y es consecuencia directa de la evolución de la recaudación estatal contabilizada por los conceptos componentes del Ajuste IVA al mes de noviembre de 2006, que extrapolada a diciembre, sirve de base para el cálculo del ajuste correspondiente al cuarto trimestre.

Ahora bien, la liquidación resultante para 2005 es muy inferior a la del año anterior, como consecuencia del trasvase de recaudación desde el IVA Importaciones al IVA Operaciones interiores, a raíz del nuevo modelo de declaración de las operaciones asimiladas a la importación.

En cuanto a la recaudación realizada por el

IVA-Importaciones en el Estado, en términos homogéneos ha crecido por encima del 13%, que pasa a ser de un decremento de casi el 14% como consecuencia de las operaciones asimiladas, lo que queda patente en el resultado del ajuste, aún cuando éste se ve favorecido por la mayor recaudación formalizada por la Hacienda estatal.

También la recaudación estatal por IVA-Operaciones interiores evoluciona positivamente, en torno a un 12% homogéneo, gracias al mayor dinamismo de grandes empresas y de exportadores. Esta tasa interanual, lógicamente, se ve incidida positivamente con la incorporación de la recaudación proveniente de las Operaciones Asimiladas a la Importación, así como por la mayor recaudación formalizada, casi dos puntos más que en noviembre de 2005.

## VII. IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

Las Diputaciones Forales han ingresado en 2006 por **Alcohol, Hidrocarburos, Cerveza y Tabaco** un total de 1.349.304 m€, esto es, 64.112 m€ por encima de la recaudación contabilizada en el año anterior, lo que representa un aumento del 5,0% para el conjunto de estos impuestos, que siguen trayectorias muy diferentes.

El mayor incremento recaudatorio es el registrado en el **I.E. s/ Labores del Tabaco**, el 6,6%, que a pesar de las campañas publicitarias orientadas a disminuir su consumo, se ha visto favorecido por las dos subidas sucesivas de sus tipos impositivos, entrados en vigor a comienzos del año que acaba de cerrarse:

- En el mes de enero se aprobó una subida de sus tipos impositivos, como medida de reacción contra la reducción de los precios de venta.
- Al mes siguiente, en febrero, se aprobó un

nuevo incremento de los tipos y se introduce un impuesto mínimo.

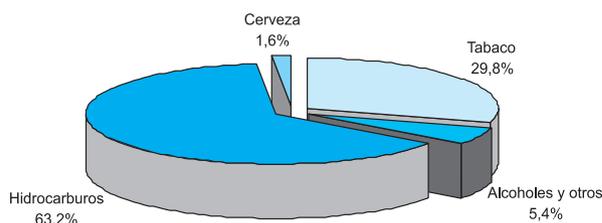
También el impuesto especial de mayor capacidad recaudatoria, el I. E. s/ Hidrocarburos, ve aumentar, aunque con una tasa más reducida, su recaudación. No obstante, el incremento recaudatorio alcanzado por las Diputaciones Forales en la gestión propia de este impuesto, puede considerarse más que aceptable, habida cuenta del progresivo desplazamiento hacia el consumo de los gasóleos bonificados y de la lógica incidencia del alto nivel de los precios del crudo.

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 4,9%, muy por encima de la tasa con la que se cerraba 2005 y del crecimiento medio vivido en los últimos cinco años.

Finalmente, los impuestos especiales que gravan la **cerveza** y el **alcohol**, tal y como ha venido sucediendo a lo largo del ejercicio, han recaudado menos que en 2005, posiblemente afectados por la campañas tanto de Sanidad como de Tráfico, que pueden estar acelerando el traslado del consumo hacia bebidas con menor graduación y tipos impositivos más bajos.

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, como recaudación íntegra o como devolución.

**RECAUDACIÓN TOTAL II. EE. FABRICACIÓN  
CAPV. Enero / diciembre 2006**



En consecuencia, se cierra el ejercicio con la recaudación distribuida según coeficientes horizontales de 2006, 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 56.048 m€, repartido entre las Diputaciones Forales según los coeficientes horizontales vigentes en 2006:

(miles de euros)	<b>Alcohol y P. Intermedios</b>	<b>Hidrocarburos</b>	<b>Tabaco</b>	<b>Cerveza</b>	<b>Total</b>
<b>Liquidación-05 2006</b>	7.713	(16.419)	4.027	1.279	(3.400)
1º. trimestre	13.786	(46.132)	32.549	3.498	3.701
2º. trimestre	7.499	(32.567)	(6.963)	2.079	(29.952)
3º. trimestre	13.217	(49.969)	14.959	4.333	(17.460)
4º. trimestre	8.670	(64.480)	42.634	4.239	(8.937)
<b>TOTAL</b>	<b>50.885</b>	<b>(209.567)</b>	<b>87.206</b>	<b>15.428</b>	<b>(56.048)</b>

El resultado supone un moderado empeoramiento respecto a los 52.3316 m€ contabilizados en 2005, derivado fundamentalmente del incremento en un 10,7% del importe pagado por las Diputaciones Forales en el ajuste de mayor entidad, el relativo al I.E. s/Hidrocarburos.

En efecto, como consecuencia de la contabilización del cien por cien de la recaudación estatal, el incremento interanual al mes de noviembre pasa del 1,8%, que registra la recaudación realizada, a casi el 12% en la formalizada, que es la que sirve de base para el cálculo del ajuste.

En definitiva, el fuerte incremento del ajuste a la recaudación por el I. E. s/ Tabaco, el 23,8%, no ha sido suficiente para compensar en su totalidad el elevado importe resultante en los hidrocarburos.

En cuanto a la recaudación estatal se refiere, los Impuestos Especiales de Fabricación registran al mes de noviembre una tasa media de aumento del 2,1%, con incrementos recaudatorios en todos ellos, si bien esta tasa sobrepasa el 10% en términos de recaudación formalizada.

Los resultados obtenidos por la Agencia Tributaria para cada uno de estos impuestos, varían desde el 1,4% que presenta el I.E. s/Tabaco, hasta el 15,8% con el que aumenta su recaudación el I.E. s/ Cerveza, que en la CAPV evoluciona negativamente a lo largo de todo el ejercicio.

Así pues, a pesar del mayor importe negativo contabilizado en concepto de ajustes, la **recaudación total** por los II. EE. Fabricación contabilizada por las Diputaciones Forales, al cierre de 2006 arroja un aumento interanual del 4,9%, dos décimas por encima de la tasa del ejercicio anterior.

## VIII. OTROS TRIBUTOS

Al cierre de 2006, esto es lo más destacable respecto a estos tributos:

- La tasa interanual más elevada es la reflejada 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.

Por tercer año consecutivo, este impuesto vuelve a aumentar notablemente su recaudación en los tres Territorios Históricos y especialmente en Bizkaia, resultando para el conjunto de la CAPV un aumento del **53,3%** en un impuesto que ha soportado constantes altibajos desde su entrada en vigor en el año 1998.

- También destaca el incremento de la recaudación por el **I. s/Patrimonio**, el **18,8%**, después de que en los tres Territorios Históricos se supere holgadamente su techo presupuestario respectivo, alcanzando la recaudación consolidada los 127 millones de euros, cifra récord para este impuesto.

Lógicamente, esto es en gran parte un reflejo del notable resultado obtenido por la bolsa española, que cerraba el ejercicio de 2005 con una revalorización del 18%.

- Un avance similar se observa en el **I. s/Transmisiones Patrimoniales** y el **I. s/Actos Jurídicos Documentados**, que en su conjunto aumentan su recaudación en un **19,3%** muy por encima del resultado del ejercicio anterior.

En las dos figuras tributarias destaca el aumento recaudatorio de Bizkaia, que en el último tramo del ejercicio ha contabilizado el ingreso extraordinario proveniente de una importante operación societaria.

En cuanto al I. s/Transmisiones Patrimoniales, su recaudación se ve incidida por la marcha de venta de viviendas de segunda mano, y el precio de las mismas, así como por el auge creciente que están adquiriendo las ventas de vehículos usados, que en 2006 han superado a las ventas de nuevos.

- Importante también es la tasa interanual registrada en el I. s/**Electricidad**, el **12,0%**, cuya recaudación, al igual que se hace con I. s/**Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos**, con un menor incremento del **5,2%**, se reparte trimestralmente entre las Diputaciones Forales según los coeficientes horizontales vigentes en el ejercicio de 2006.
- De más que aceptable puede calificarse la marcha recaudatoria del I. E. s/**Determinados Medios de Transporte**, que arroja para la CAPV un aumento del **8,4%**, con el mejor resultado para Álava.

Además, este aumento se da sobre un ejercicio récord, como fue 2005 tanto en recaudación como en ventas de automóviles, sector que suele considerarse como un buen indicador de la evolución del consumo de bienes duraderos.

Por otra parte, no debe olvidarse que en el último ejercicio que acaba de cerrarse, la compra de automóviles se ha visto ralentizada por la subida de los tipos de interés, lo que ha repercutido en un mayor costo de las deudas hipotecarias contraídas para la compra de vivienda y, en consecuencia, en una mayor moderación para otro tipo de gastos.

- Por debajo del gran dinamismo mostrado, tanto por la imposición directa como indirecta, ha evolucionado la recaudación por I. s/**Primas de Seguros**, que cierra el ejercicio con un aumento de sólo el **1,4%**, tasa que se duplica en el Territorio Histórico de Álava.
- Ajena al alza generalizada de la imposición directa en 2006, ha transcurrido la recaudación por el I. s/**Sucesiones y Donaciones**, de tal modo que sólo en el Territorio Histórico de Bizkaia ha cerrado el ejercicio superando el nivel alcanzado del año anterior, mientras que para el conjunto del CAPV la recaudación se decreta en un **3,5%**, aún cuando se supere ampliamente su partida presupuestaria.
- Tal y como venía sucediendo a lo largo del año, se ha cerrado 2006 con un descenso interanual recaudatorio en la **Tasa de Juego**, descenso que es general para las tres Diputaciones Forales y para las tres figuras tributarias aquí incluidas, que en su conjunto se quedan muy lejos de su techo presupuestario y vuelven al nivel recaudatorio de hace cinco años.

## Recaudación CAPV

Período: enero / diciembre 2006

(Importes en euros)

	ALAVA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV 2006	CAPV 2005	% Incto.
<b>IMPUESTOS DIRECTOS</b>						
Impto. s/ Renta Personas Físicas:						
Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.	609.524.416	1.928.351.606	1.217.152.516	3.755.028.538	3.455.142.943	8,7
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	20.863.658	75.820.207	55.159.396	151.843.261	133.525.651	13,7
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	7.125.072	8.307.501	17.299.967	32.732.540	30.211.309	8,3
Retenciones Ganancias Patrimoniales	2.975.290	10.536.455	7.655.209	21.166.954	15.594.941	35,7
Pagos frac. Profes. y Empresariales	30.165.624	74.679.662	69.738.266	174.583.552	164.905.316	5,9
Cuota diferencial neta	<u>(69.714.561)</u>	<u>(182.512.719)</u>	<u>(128.921.552)</u>	<u>(381.148.832)</u>	<u>(395.664.597)</u>	3,7
<b>Total IRPF</b>	<b>600.939.499</b>	<b>1.915.182.712</b>	<b>1.238.083.802</b>	<b>3.754.206.013</b>	<b>3.403.715.563</b>	<b>10,3</b>
Impto. s/ Sociedades:						
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	20.863.658	75.820.207	55.159.389	151.843.254	133.525.646	13,7
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	7.125.071	8.307.501	17.299.957	32.732.529	30.211.300	8,3
Retenciones Ganancias Patrimoniales	2.975.290	10.536.455	7.655.207	21.166.952	15.594.939	35,7
Cuota diferencial neta	<u>244.866.679</u>	<u>834.628.809</u>	<u>407.143.144</u>	<u>1.486.638.632</u>	<u>1.261.045.435</u>	17,9
<b>Total I. Sociedades</b>	<b>275.830.698</b>	<b>929.292.972</b>	<b>487.257.697</b>	<b>1.692.381.367</b>	<b>1.440.377.320</b>	<b>17,5</b>
Impto. s/ Renta No Residentes	4.421.863	61.181.058	4.944.135	70.547.056	46.028.193	53,3
Impto. s/ Sucesiones y Donaciones	7.317.237	46.654.563	22.375.565	76.347.365	79.118.163	-3,5
Impto. s/ Patrimonio	14.507.239	71.874.893	40.687.343	127.069.475	106.990.946	18,8
Impuestos extinguidos	0	0	0	0	0	
<b>Total Impuestos Directos</b>	<b>903.016.536</b>	<b>3.024.186.198</b>	<b>1.793.348.542</b>	<b>5.720.551.276</b>	<b>5.076.230.185</b>	<b>12,7</b>
<b>IMPUESTOS INDIRECTOS</b>						
IVA Gestión propia	581.642.767	1.807.184.996	1.076.093.822	3.464.921.585	2.973.595.856	16,5
Gestión propia D.F	530.398.767	1.960.323.054	974.199.764	3.464.921.585	2.973.595.856	
Ajuste DD.FF.	<u>51.244.000</u>	<u>(153.138.058)</u>	<u>101.894.058</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	
Impto. s/ Transmisiones Patrimoniales	33.863.911	208.881.264	125.200.665	367.945.840	307.461.851	19,7
Impto. s/ Actos Jurídicos Documentados	22.596.165	67.521.305	46.486.597	136.604.067	115.371.542	18,4
I.E. s/ Determinados Medios de Transporte	11.483.831	37.615.412	21.251.342	70.350.585	64.912.943	8,4
I. Especiales Fabricación. Gestión propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	3.004.579	9.339.402	6.055.155	18.399.136	20.640.658	(10,9)
Hidrocarburos	167.755.016	521.447.925	338.078.235	1.027.281.176	979.197.282	4,9
Labores Tabaco	48.679.893	151.316.067	98.105.039	298.100.999	279.670.730	6,6
Cerveza	901.840	2.803.270	1.817.487	5.522.597	5.683.199	(2,8)
Electricidad	10.109.988	31.425.779	20.374.752	61.910.519	55.294.660	12,0
I. s/ Ventas Minoristas Detmados. Hidrocarburos	8.179.880	25.426.254	16.484.988	50.091.122	47.632.420	5,2
I.E. s/ Carbón						
Impto. s/ Primas de Seguros	10.421.157	37.851.072	23.667.504	71.939.733	70.937.857	1,4
Impuestos extinguidos		1.352.004	829.087	2.181.091	3.117.537	
<b>Total Impuestos Indirectos</b>	<b>898.639.027</b>	<b>2.902.164.750</b>	<b>1.774.444.673</b>	<b>5.575.248.450</b>	<b>4.923.516.535</b>	<b>13,2</b>
<b>TASAS Y OTROS INGRESOS</b>						
Bingo	3.829.524	19.211.074	9.035.499	32.076.097	34.498.116	(7,0)
Máquinas y aparatos automáticos	4.231.199	18.759.938	9.573.353	32.564.490	33.054.513	(1,5)
Casinos y otros	<u>41.511</u>	<u>3.386.545</u>	<u>849.274</u>	<u>4.277.330</u>	<u>4.897.755</u>	(12,7)
<b>Total Tasa de Juego</b>	<b>8.102.234</b>	<b>41.357.557</b>	<b>19.458.126</b>	<b>68.917.917</b>	<b>72.450.384</b>	<b>(4,9)</b>
Recargos	1.541.020	5.373.689	3.828.885	10.743.594	9.841.248	9,2
Intereses de Demora	1.008.704	9.549.531	1.294.031	11.852.266	13.146.641	(9,8)
Sanciones	14.079	6.244.356	5.873.775	12.132.210	9.855.547	23,1
<b>Total Tasas y otros ingresos</b>	<b>10.666.037</b>	<b>62.525.133</b>	<b>30.454.817</b>	<b>103.645.987</b>	<b>105.293.820</b>	<b>(1,6)</b>
<b>TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTION PROPIA</b>	<b>1.812.321.600</b>	<b>5.988.876.081</b>	<b>3.598.248.032</b>	<b>11.399.445.713</b>	<b>10.105.040.540</b>	<b>12,8</b>
Ajuste IVA: Aduanas	97.409.372	302.786.266	196.310.008	596.505.646	728.185.654	(18,1)
Operaciones Interiores	100.004.413	310.852.665	201.539.819	612.396.897	484.560.815	26,4
<b>Total Ajuste IVA</b>	<b>197.413.785</b>	<b>613.638.931</b>	<b>397.849.827</b>	<b>1.208.902.543</b>	<b>1.212.746.469</b>	<b>(0,3)</b>
Ajustes Imptos. Especiales:						
Alcohol, e Intermedios	55.048	171.110	110.939	337.097	566.881	(40,5)
Op Interiores	8.254.401	25.657.895	16.635.172	50.547.468	49.986.770	1,1
Hidrocarburos	3.026	9.407	6.098	18.531	3.895	375,8
Op Interiores	(34.225.245)	(106.385.391)	(68.974.452)	(209.585.088)	(189.328.013)	10,7
Labores Tabaco	14.240.655	44.265.500	28.699.322	87.205.477	70.444.042	23,8
Cerveza	39.903	124.035	80.417	244.355	184.369	32,5
Op Interiores	2.479.506	7.707.270	4.996.971	15.183.747	15.810.800	(4,0)
<b>Total Ajustes Imptos. Especiales</b>	<b>(9.152.706)</b>	<b>(28.450.174)</b>	<b>(18.445.533)</b>	<b>(56.048.413)</b>	<b>(52.331.256)</b>	<b>7,1</b>
<b>TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS</b>	<b>2.000.582.679</b>	<b>6.574.064.838</b>	<b>3.977.652.326</b>	<b>12.552.299.843</b>	<b>11.265.455.753</b>	<b>11,4</b>

## RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS DE LA CAPV

### DATOS ACUMULADOS A ABRIL 2007

Durante los cuatro primeros meses del ejercicio de 2007, la recaudación líquida contabilizada por las Diputaciones Forales, por tributos concertados de los Capítulos I, II y III, asciende a 3.519.882.322 €, lo que representa una tasa de variación del 4,9% respecto a la recaudación formalizada a abril de 2006.

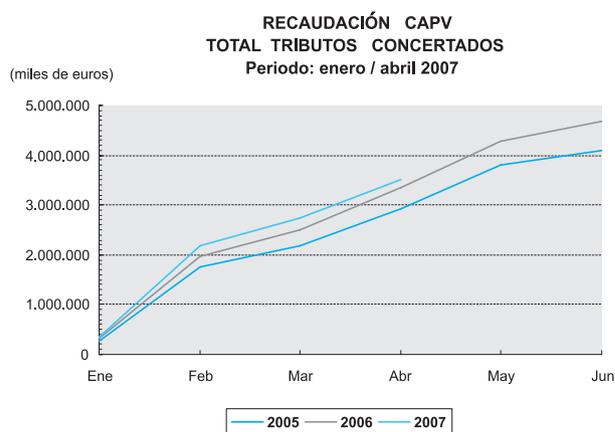
La **mayor recaudación** contabilizada respecto al ejercicio pasado asciende a 163.634.134 € y procede de las figuras tributarias siguientes:

IRPF	120.621.866
I. Sociedades	35.423.353
I. Renta No Residentes	20.527.824
II.EE. Fabricación	6.203.670
IVA	(19.447.854)
Otros Tributos	305.275
<b>TOTAL</b>	<b>163.634.134</b>

Durante el mes de abril se han recaudado 786.748.468 €, esto es, un 6,8% menos que en el mismo mes del ejercicio precedente, y es que la recaudación neta por IVA, tanto la contabilizada por gestión propia como por ajuste, es inferior a la recaudada en abril-06.

En cuanto a la recaudación acumulada, continúa el goteo a la baja de su tasa interanual, y es que ha cedido el ritmo de los ingresos, mientras que sigue la tendencia expansiva de las devoluciones, que ya superan en más de un 50% a las acumuladas en el mismo período de 2006.

Por IRPF se ha contabilizado un 10,3% más que en el mismo período del año 2006, con lo que se aminora en casi dos puntos porcentuales el registro del mes anterior, básicamente como consecuencia del menor ritmo recaudatorio contabilizado en la partida más importante del impuesto, la que recoge 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 el mejor resultado para Álava, arrojando para el conjunto de la CAPV una tasa interanual del 9,0%, unas décimas por encima de la tasa con la que se cerraba el ejercicio precedente.

Una vez contabilizadas las retenciones relativas al primer trimestre de pequeñas empresas, resulta la tasa interanual más baja en lo que se lleva de ejercicio, y es que con carácter general todas las rentas del trabajo se han visto afectadas con una rebaja media de un punto, como consecuencia de la nueva tabla de retenciones, aprobada por las Diputaciones Forales con vigencia desde el 1 de enero de 2007, en línea con la tarifa aprobada en la nueva normativa foral del impuesto.

Con la excepción de la Cuota diferencial neta y con algunas diferencias interterritoriales, las tres Di-

putaciones Forales están aumentando interanualmente su recaudación en el resto de los apartados del impuesto, destacando las retenciones sobre las Ganancias patrimoniales, cuya recaudación consolidada se incrementa en un 144,0%, mientras que en el caso de los Rendimientos del Capital Mobiliario el aumento es del 36,6%.

Al mes de abril la Cuota diferencial neta es el único apartado del IRPF que ve decrementarse 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 el día 20 de abril, lo que también se ha traducido en número rojos para este Territorio Histórico.

Hasta finales de junio se extenderá el plazo para la presentación de las declaraciones, que se espera superen un número a las presentadas en la campaña anterior, consecuencia lógica del crecimiento vegetativo de la población y del incremento de la tasa de empleo.

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-06, que obedecen fundamentalmente a actualizaciones ya habituales en el ámbito tributario vasco:

Así, en cuanto al **IRPF** se refiere, se ha procedido a incrementar en un 2% las cuantías tanto de la reducción por tributación conjunta, como de las deducciones familiares y personales. Además, se ha

actualizado la escala del impuesto en ese mismo porcentaje del 2% y se declaran exentos los premios relacionados con la defensa y promoción de los derechos humanos.

Asimismo, se establecen los coeficientes de actualización aplicables a las transmisiones realizadas en el ejercicio de 2006, con el fin de calcular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales sujetas al IRPF. Además, se han fijado los signos, índices y módulos para el régimen de estimación objetiva singular.

Por el **Impuesto sobre Sociedades**, se llevan recaudados 135.333.498 €, lo que supone un 35,5% más que en el año anterior, como consecuencia del aumento recaudatorio registrado en todos los apartados del impuesto, en especial, en las retenciones sobre las Ganancias Patrimoniales y sobre el Capital Mobiliario.

En cuanto a la Cuota diferencial neta, la recaudación íntegra se incrementa en un 43%, aumento que se duplica en el caso de las devoluciones, resultando para el conjunto de la CAPV una mayor recaudación líquida del 21,3%, con el único resultado negativo para Gipuzkoa, que está viendo triplicarse su devoluciones.

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.

Por **IVA Gestión propia** se han recaudado 8.822.506 € menos que en el mismo periodo de 2006, esto es, un decremento interanual del 0,8%, tasa que es homogénea con la del año anterior,

pues la recaudación de 2006 ya estaba incidida por la incorporación de los ingresos provenientes de las Operaciones Asimiladas a la Importación, así como por el ajuste a la recaudación por IVA entre las Diputaciones Forales.

En consecuencia, una vez practicado este ajuste, las variaciones en la evolución de la recaudación por gestión propia de las Diputaciones Forales son de poca entidad, salvo en el caso de Álava, que ve mejorada su tasa interanual en tres puntos porcentuales.

Así pues, 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	12.296.279
Bizkaia	(35.494.104)
Gipuzkoa	23.197.825

La mejor evolución interanual se registra en Álava, con un aumento del 11,0%, gracias sobre todo a la mayor contención de las devoluciones, que no obstante se están incrementando en torno al 20%, a las que hay que añadir que sus ingresos evolucio-

nan ligeramente por encima de cómo lo están haciendo en los otros dos Territorio Históricos.

En cuanto a Gipuzkoa se refiere, su recaudación sólo se incrementa unas décimas respecto a abril-06, y es que el aumento interanual de las devoluciones triplica la tasa del 10,6% con lo que se expanden los ingresos.

Finalmente, Bizkaia es el único Territorio Histórico en el que se decreta interanualmente la recaudación por este impuesto, incluso antes del ajuste interno, de signo negativo en este caso. En efecto, el ritmo de los ingresos no difiere del resto, pero las devoluciones se han duplicado como consecuencia del aumento general de peticiones, así como de fuertes devoluciones sin contrapartida en el ejercicio anterior.

El resultado consolidado para el conjunto de la CAPV es de unas devoluciones muy superiores a las del ejercicio precedente en estos primeros meses del año, por lo que se llega a un decremento del 0,8% en la recaudación neta, la tasa más baja registrada 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 2006 y al primer trimestre de 2007 con el resultado siguiente:

	Liquidación 2006	Enero/marzo-07	Total
Importaciones	11.023.073	151.406.628	162.429.701
Operaciones interiores	(28.583.402)	182.001.647	153.418.245
<b>TOTAL</b>	<b>(17.560.329)</b>	<b>333.408.275</b>	<b>315.847.946</b>

Esta recaudación por el Ajuste IVA ingresado y contabilizado por las Diputaciones Forales al mes de abril, supone un decremento del 3,3% respecto a la del ejercicio precedente y presenta algunas particularidades.

Así, por primera vez desde la entrada en vigor del impuesto, la liquidación del Ajuste para un ejercicio, el de 2006, ha resultado a favor de la Administración del Estado.

En efecto, normalmente al mes de noviembre hay recaudación pendiente de formalización, por lo que la extrapolación de estos datos se ve superada por la recaudación de diciembre, en la que se ha aplicado el cien por cien de los ingresos, resultando así una liquidación del ajuste positiva para las Diputaciones Forales.

Ahora bien, al mes de noviembre-06 la Agencia tributaria tenía ya contabilizado el 99,8% de la recaudación por IVA, lo que supone en torno a siete puntos más que el nivel de formalización habitual a esa fecha.

El resultado es un importe muy elevado en el Ajuste del cuarto trimestre y, en consecuencia, un importe atípicamente negativo en la liquidación del ejercicio.

En cuanto al ajuste del primer trimestre, la recaudación realizada por el IVA-Importaciones, está creciendo en un 11,4%, pero el ritmo de contabilización seguido por la Agencia Tributaria es muy superior al del ejercicio anterior, por lo que el ajuste resultante supera en un 24% al practicado en abril-06.

También el IVA-Operaciones interiores incrementa su recaudación en el primer trimestre en un 11,4%, si bien el ajuste por este concepto sólo se

incrementa en un 3,2%, ya que se ha calculado sobre la recaudación de la CAPV, elevada a nivel estatal, por ser inferior a la obtenida por la Agencia Tributaria, también elevada a nivel estatal, lo que sólo ha sucedido en contadas ocasiones.

Al mes de abril las Diputaciones Forales han contabilizado por **Alcohol, Hidrocarburos, Cerveza y Tabaco** un total de 418.054.177 €, esto es, 28.585.171 € por encima de la recaudación contabilizada en el mismo período 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 la tasa interanual más elevada la alcanza el I. E. s/ Tabaco, con un 30,5%, mientras que el impuesto de mayor capacidad recaudatoria, el que grava los hidrocarburos, ve incrementarse su recaudación en un moderado 3,7%.

Muy negativa es la evolución seguida por el I. E. s/ Alcohol y el I. E. s/ Cerveza, mientras que el I. E. s/ Electricidad, por el contrario mantiene un buen tono expansivo del 7,0%.

Asimismo, en abril las Diputaciones Forales han transferido a la Hacienda Estatal y contabilizado como devolución un importe de -23.400.141 € en concepto de **Ajustes II.EE. Fabricación**, provenientes de:

Liquidación 2006	(23.657.180)
Primer trimestre 2007	<u>257.039</u>
Total	<u>23.400.141</u>

Al igual que se ha indicado en el Ajuste IVA, también en estos impuestos la Agencia Tributaria ha-

bía formalizado a noviembre-06 casi el 100% de la recaudación realizada, con lo que ha resultado una liquidación del ejercicio de 2006 mucho más negativa que la que ha venido dándose en ejercicios anteriores.

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 coeficiente horizontales vigentes en 2007.

El resultado para el conjunto de estos impuestos ha sido el siguiente:

Álava	15.473.076
Bizkaia	(86.722.301)
Gipuzkoa	71.249.225

Los importes resultantes de estos ajustes, superiores a los de abril-06, 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** se refiere, al mes de abril se ha ejecutado el 27,5%

del Presupuesto-07 de tributos concertados por gestión propia, un punto y medio menos que el grado de ejecución que se registraba en el ejercicio precedente.

Dentro del panel de tributos concertados destaca el nivel de ejecución del **I. s/Renta no Residentes**, que lleva recaudado el 59,4%, de su partida presupuestaria, mientras que el **IRPF** con un 32,8%, tasa similar a la registrada en el año anterior, marca el techo de cobertura presupuestaria entre los grandes impuestos.

También el **IVA** presenta una ejecución superior a la media del conjunto de tributos, el 30,0%, tasa cuatro puntos y medio inferior a la del ejercicio anterior, que alcanza su mejor registro en el Territorio Histórico de Bizkaia.

En sentido contrario se descuelga el **I. Sociedades**, que apenas contabiliza un 7,6% 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.

Lógicamente, la recaudación por el **Impuesto sobre el Patrimonio** permanece inédita mientras no avance la campaña de la Renta-06, ya que la mayoría de los contribuyentes esperarán hasta el último momento para presentar sus autoliquidaciones del Patrimonio-06.

## Recaudación CAPV

Período: enero/abril 2007

(Importes en euros)

	Acumulado 2007	Acumulado 2006	Diferencia	% Incto.	Presupuesto 2007	Ejecución (%)
<b>IMPUESTOS DIRECTOS</b>						
Imppto. s/ Renta Personas Físicas:						
Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.	1.230.027.599	1.128.428.116	101.599.483	9,0	3.899.167.000	31,5
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	77.706.651	56.900.279	20.806.372	36,6	177.564.000	43,8
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	9.544.136	8.498.138	1.045.998	12,3	40.272.000	23,7
Retenciones Ganancias Patrimoniales	12.417.057	5.089.240	7.327.817	144,0	24.457.000	50,8
Pagos frac. Profes. y Empresariales	46.291.687	42.785.726	3.505.961	8,2	179.410.000	25,8
Cuota diferencial neta	<u>(83.375.230)</u>	<u>(69.711.465)</u>	<u>(13.663.765)</u>	<u>(19,6)</u>	<u>(375.896.000)</u>	
<b>Total IRPF</b>	<b>1.292.611.900</b>	<b>1.171.990.034</b>	<b>120.621.866</b>	<b>10,3</b>	<b>3.944.974.000</b>	<b>32,8</b>
Imppto. s/ Sociedades:						
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	77.706.649	56.900.277	20.806.372	36,6	177.564.000	43,8
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	9.544.488	8.498.135	1.046.353	12,3	40.272.000	23,7
Retenciones Ganancias Patrimoniales	12.417.056	5.089.239	7.327.817	144,0	24.457.000	50,8
Cuota diferencial neta	35.665.305	29.413.494	6.251.811	21,3	1.528.683.000	2,3
<b>Total I. Sociedades</b>	<b>135.333.498</b>	<b>99.901.145</b>	<b>35.432.353</b>	<b>35,5</b>	<b>1.770.976.000</b>	<b>7,6</b>
Imppto. s/ Renta No Residentes	37.908.155	17.380.331	20.527.824	118,1	63.864.000	59,4
Imppto. s/ Sucesiones y Donaciones	18.939.091	26.351.612	(7.412.521)	(28,1)	72.988.000	25,9
Imppto. s/ Patrimonio	1.817.091	780.189	1.036.902	132,9	135.347.000	1,3
Impuestos extinguidos						
<b>Total Impuestos Directos</b>	<b>1.486.609.735</b>	<b>1.316.403.311</b>	<b>170.206.424</b>	<b>12,9</b>	<b>5.988.149.000</b>	<b>24,8</b>
<b>IMPUESTOS INDIRECTOS</b>						
IVA Gestión propia	1.057.068.773	1.065.891.279	(8.822.506)	(0,8)	3.527.587.000	30,0
Gestión propia D.F.	1.057.068.773	1.065.891.279	(8.822.506)	(0,8)	3.527.587.000	30,0
Ajuste DD.FF.	0	0	0		0	
Imppto. s/ Transmisiones Patrimoniales	111.864.216	108.957.915	2.906.301	2,7	366.338.000	30,5
Imppto. s/ Actos Jurídicos Documentados	43.120.583	46.182.730	(3.062.147)	(6,6)	145.308.000	29,7
I.E. s/ Determinados Medios de Transporte	24.502.480	21.965.365	2.537.115	11,6	75.540.000	32,4
I. Especiales Fabricación. Gestión propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	5.968.035	7.058.829	(1.090.794)	(15,5)	17.600.000	33,9
Hidrocarburos	333.862.227	321.965.614	11.896.613	3,7	1.051.000.000	31,8
Labores Tabaco	77.150.091	59.134.565	18.015.526	30,5	272.400.000	28,3
Cerveza	1.073.824	1.309.998	(236.174)	(18,0)	5.500.000	19,5
Electricidad	20.061.933	18.741.854	1.320.079	7,0	61.900.000	32,4
I. s/ Ventas Minoristas Detm. Hidrocarburos	13.257.315	12.687.715	569.600	4,5	53.500.000	24,8
I.E. s/ Carbón						
Imppto. s/ Primas de Seguros	19.456.458	18.615.448	841.010	4,5	78.529.000	24,8
Impuestos extinguidos	232.536	317.475	(84.939)	(26,8)	3.002.000	7,7
<b>Total Impuestos Indirectos</b>	<b>1.707.618.471</b>	<b>1.682.828.787</b>	<b>24.789.684</b>	<b>1,5</b>	<b>5.658.204.000</b>	<b>30,2</b>
<b>TASAS Y OTROS INGRESOS</b>						
Bingo	9.395.948	9.370.651	25.297	0,3	35.327.000	26,6
Máquinas y aparatos automáticos	9.034.419	8.501.689	532.730	6,3	34.368.000	26,3
Casinos y otros	1.327.232	1.728.213	(400.981)	(23,2)	4.058.000	32,7
<b>Total Tasa de Juego</b>	<b>19.757.599</b>	<b>19.600.553</b>	<b>157.046</b>	<b>0,8</b>	<b>73.753.000</b>	<b>26,8</b>
Recargos	3.861.518	3.138.966	722.552	23,0	11.648.000	33,2
Intereses de Demora	3.719.075	3.512.523	206.552	5,9	10.176.000	36,5
Sanciones	5.868.119	3.989.315	1.878.804	47,1	13.500.000	43,5
<b>Total Tasas y otros ingresos</b>	<b>33.206.311</b>	<b>30.241.357</b>	<b>2.964.954</b>	<b>9,8</b>	<b>109.077.000</b>	<b>30,4</b>
<b>TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTION PROPIA</b>	<b>3.227.434.517</b>	<b>3.029.473.455</b>	<b>197.961.062</b>	<b>6,5</b>	<b>11.755.430.000</b>	<b>27,5</b>
Ajuste IVA: Aduanas	162.429.701	135.269.500	27.160.201	20,1	613.080.000	26,5
Operaciones Interiores	153.418.245	191.203.794	(37.785.549)	(19,8)	582.270.000	26,3
<b>Total Ajuste IVA</b>	<b>315.847.946</b>	<b>326.473.294</b>	<b>(10.625.348)</b>	<b>(3,3)</b>	<b>1.195.350.000</b>	<b>26,4</b>
Ajustes Impptos. Especiales:						
Alcohol, e Intermedios Importaciones	98.602	54.729	43.873	80,2	320.000	30,8
Op. Interiores	18.415.695	21.443.210	(3.027.515)	(14,1)	51.190.000	36,0
Hidrocarburos Importaciones	(992)	5.310	(6.302)	(118,7)	7.000	(14,2)
Op. Interiores	(62.767.034)	(62.555.620)	(211.414)	(0,3)	(193.800.000)	32,4
Labores Tabaco	15.288.705	36.576.249	(21.287.544)	(58,2)	82.400.000	18,6
Cerveza Importaciones	46.460	59.202	(12.742)	(21,5)	250.000	18,6
Op. Interiores	5.518.423	4.718.359	800.064	17,0	15.800.000	34,9
<b>Total Ajustes Impptos. Especiales</b>	<b>(23.400.141)</b>	<b>301.439</b>	<b>(23.701.580)</b>		<b>(43.833.000)</b>	<b>53,4</b>
<b>TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS</b>	<b>3.519.882.322</b>	<b>3.356.248.188</b>	<b>163.634.134</b>	<b>4,9</b>	<b>12.906.947.000</b>	<b>27,3</b>

# N

## Normativa tributaria (15 diciembre 2006 - 29 junio 2007)

### ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

**IEDMT** ORDEN 3867/2006, de 13 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. n° 304, de jueves, 21 de diciembre de 2006)

**IRNR**  
**IS**  
**IRPF** REAL DECRETO 1576/2006, de 22 de diciembre, por el que se modifican, en materia de pagos a cuenta, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio; el Real Decreto 2146/2004, de 5 de noviembre, por el que se desarrollan las medidas para atender los compromisos derivados de la celebración de la XXXII edición de la Copa del América en la ciudad de Valencia; el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de

no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio. (B.O.E. n° 306, de sábado, 23 de diciembre de 2006)

**IIEE** ORDEN 3929/2006, de 21 de diciembre, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos y de la cuotas correspondientes a la aplicación del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos por consumo de gasóleo profesional, se aprueba determinado Código de Actividad y del Establecimiento, y se actualiza la referencia a un código de la nomenclatura combinada contenida en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. (B.O.E. n° 309, de miércoles, 27 de diciembre de 2006)

**IIEE** ORDEN 3947/2006, de 21 de diciembre, por la que se aprueban los modelos, plazos, requisitos y condiciones para la presentación e ingreso de la declaración-liquidación y de la declaración resumen anual de operaciones del Impuesto Espe-

- cial sobre el Carbón y se modifica la Orden de 15 de junio de 1995, en relación con las entidades de depósito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria. (B.O.E. nº 310, de jueves, 28 de diciembre de 2006)
- IIIE** ORDEN 3948/2006, de 21 de diciembre, por la que se aprueban los dígitos identificativos de las Oficinas Gestoras y las claves para configurar el Código de Actividad y Establecimiento (C.A.E) que identifica la actividad desarrollada en relación con los impuestos especiales de fabricación. (B.O.E. nº 310, de jueves, 28 de diciembre de 2006)
- PR** LEY 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007.  
Corrección de errores BOE nº 52 (01/03/2007). (B.O.E. nº 311, de viernes, 29 de diciembre de 2006)
- IVA** ORDEN 3958/2006, de 28 de diciembre, por la que se establecen el alcance y efectos temporales de la supresión de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto General Indirecto Canario. (B.O.E. nº 311, de viernes, 29 de diciembre de 2006)
- IRPF** ORDEN 30/2007, de 16 de enero, por la que se aprueban los modelos 110 y 111 de declaración-documento de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta. (B.O.E. nº 17, de viernes, 19 de enero de 2007)
- IP  
IRPF  
IRNR  
IS** CONVENIO de 5 de marzo, entre el Reino de España y los Emiratos Árabes Unidos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el Patrimonio, hecho en Abu Dhabi el 5 de marzo de 2006. Corrección de errores BOE nº 75 (28/03/07). (B.O.E. nº 20, de martes, 23 de enero de 2007)
- IIIE** ORDEN FORAL 276/2007, de 12 de febrero, por la que se establece el procedimiento para la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo. (B.O.E. nº 40, de jueves, 15 de febrero de 2007)
- IRPF** ORDEN 303/2007, de 9 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 2006, 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 telefóni-

- cos.. (B.O.E. nº 41, de viernes, 16 de febrero de 2007)
- REAL DECRETO 239/2007, de 16 de febrero, por el que se modifica el Reglamento de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, y el Reglamento de mutualidades de previsión social, aprobado por el Real Decreto 1430/2002, de 27 de diciembre. (B.O.E. nº 43, de lunes, 19 de febrero de 2007)
- IRPF  
IVA** ORDEN 672/2007, de 19 de marzo, por la que se establece el procedimiento para la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo. (B.O.E. nº 70, de jueves, 22 de marzo de 2007)
- IP  
IRPF** ORDEN FORAL 784/2007, de 26 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 2006, 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 77, de viernes, 30 de marzo de 2007)
- IRPF** REAL DECRETO 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. (B.O.E. nº 78, de sábado, 31 de marzo de 2007)
- IRPF  
IVA** ORDEN 804/2007, de 30 de marzo, por la que se desarrollan para el año 2007, 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. (B.O.E. nº 78, de sábado, 31 de marzo de 2007)
- GT** ORDEN FORAL 962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. (B.O.E. nº 90, de sábado, 14 de abril de 2007)
- IIIE** ORDEN FORAL 963/2007, de 13 de abril, por la que se amplía el plazo al que se refiere el artículo 1 de la Orden EHA/276/2007, de 12 de febrero, por la que se establece el procedimiento para la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo. (B.O.E. nº 90, de sábado, 14 de abril de 2007)
- IRPF** ORDEN 1136/2007, de 26 de abril, por la que se reducen para el período

- impositivo 2006, 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 103, de lunes, 30 de abril de 2007)
- T** ORDEN 1171/2007, de 24 de abril, por la que se establecen la forma y plazos de la autoliquidación y pago de la tasa prevista en la disposición adicional cuarta de la Ley 26/2006, de 17 de julio, de mediación de seguros y reaseguros privados. Corrección de errores BOE nº 119 (18/05/07). (B.O.E. nº 105, de miércoles, 02 de mayo de 2007)
- GT** ORDEN 1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores. (B.O.E. nº 112, de jueves, 10 de mayo de 2007)
- IRNR**  
**IS** ORDEN 1433/2007, de 17 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 periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2006, se dictan instrucciones
- relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática. (B.O.E. nº 125, de viernes, 25 de mayo de 2007)
- IRPF** ORDEN 1493/2007, de 28 de mayo, por la que se modifica el anexo de la Orden EHA/1136/2007, de 26 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2006 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 129, de miércoles, 30 de mayo de 2007)
- PROC** ORDEN 1805/2007, de 28 de mayo, por la que se aprueba el modelo del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta por la que se establecen obligaciones en cuanto a la remisión telemática de la documentación estadístico-contable de las entidades aseguradoras, las entidades gestoras de fondos de pensiones, y los corredores de seguros y reaseguros, y por la que se modifica la Orden EHA/3636/2005, de 11 de noviembre, por la que se crea el registro telemático del Ministerio de Economía y Hacienda. (B.O.E. nº 147, de miércoles, 20 de junio de 2007)
- PROC** ORDEN 1806/2007, de 14 de junio, por la que se establece el ingreso en período voluntario de los tributos derivados del régimen económico y fiscal de Canarias devengados con ocasión de importación de bienes, se modifica la Orden de

15 de junio de 1995, por la que se desarrolla el Reglamento General de Recaudación en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, en relación con las entidades de depósito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria y se modifica la Orden de 27 de diciembre de 1991, por la que se dictan instrucciones acerca del régimen económico financiero de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (B.O.E. nº 147, de miércoles, 20 de junio de 2007)

### COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL C.A.P.V.

**PROC** DECRETO 69/2007, de 2 de mayo, de modificación del Reglamento de Recaudación de la Hacienda General del País Vasco. (B.O.P.V. nº 90, de viernes, 11 de mayo de 2007)

**V** ORDEN de 2 de abril, de cese y designación de Secretario titular y de designación de Vocal titular del Tribunal Económico-Administrativo de Euskadi. (B.O.P.V. nº 92, de martes, 15 de mayo de 2007)

### COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

**IPS** ORDEN FORAL 464/2006, de 30 de noviembre, por la que se modifica la Orden Foral 188/2006, de 14 de junio, por la que se regula la obligación de presentar determinados modelos de declaración por vía telemática. (B.O.N. nº 151, de lunes, 18 de diciembre de 2006)

**IJ** LEY FORAL 16/2006, de 14 de diciem-

bre, del Juego. (B.O.N. nº 152, de miércoles, 20 de diciembre de 2006)

**PR** LEY FORAL 17/2006, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de Navarra para el ejercicio del año 2007. (B.O.N. nº 157, de domingo, 31 de diciembre de 2006)

**IRPF**  
**LGT**  
**IS** LEY FORAL 18/2006, de 27 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias. Corrección de errores BON nº 46 (13/04/07). (B.O.N. nº 157, de domingo, 31 de diciembre de 2006)

**IIEE** ORDEN FORAL 513/2006, de 28 de diciembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos y de las cuotas correspondientes a la aplicación del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos por el consumo de gasóleo profesional. (B.O.N. nº 1, de lunes, 01 de enero de 2007)

**IVA** DECRETO FORAL LEGISLATIVO 1/2007, de 22 de enero, 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 13, de lunes, 29 de enero de 2007)

**IIEE** DECRETO FORAL LEGISLATIVO 2/2007, de 22 de enero, de armonización tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales. (B.O.N. nº 13, de lunes, 29 de enero de 2007)

- IEDMT  
ITP  
ISD** ORDEN FORAL 499/2006, de 19 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos usados y de embarcaciones, 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 13, de lunes, 29 de enero de 2007)
- IRPF  
IS** LEY FORAL 2/2007, de 14 de febrero, por la que se regula para el año 2007 el programa PREVER en lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (B.O.N. nº 24, de viernes, 23 de febrero de 2007)
- IRPF  
IVA** ORDEN FORAL 73/2007, de 5 de marzo, por la que se desarrolla para el año 2007 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 30, de viernes, 09 de marzo de 2007)
- IP  
IRPF** ORDEN FORAL 99/2007, de 3 de abril, 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 2006. (B.O.N. nº 50, de lunes, 23 de abril de 2007)
- IP  
IRPF** ORDEN FORAL 100/2007, de 3 de abril, 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 2006. (B.O.N. nº 50, de lunes, 23 de abril de 2007)
- IP  
IRPF** LEY FORAL 13/2007, de 4 de abril, de la Hacienda Pública de Navarra. Corrección de errores BON nº 58 (9/05/07). (B.O.N. nº 50, de lunes, 23 de abril de 2007)
- IP  
IRPF** ORDEN FORAL 123/2007, de 13 de abril, 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 correspondientes al período impositivo 2006. (B.O.N. nº 52, de viernes, 27 de abril de 2007)
- IS** ORDEN FORAL 204/2007, de 25 de mayo, 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 Sociedades para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2006, y se dictan las normas para la presentación de las declaraciones. (B.O.N. nº 69, de lunes, 04 de junio de 2007)
- PROC** ORDEN FORAL 177/2007, de 21 de mayo, por la que se modifica la Orden Foral 242/2001, de 28 de septiembre, por la que se establecen diversas normas para la transición al euro, en relación con los ingresos fiscales en efectivo realizados mediante cartas de pago normalizadas, a través de las Entidades Financieras Colaboradoras de la Hacienda Tributaria de Navarra. (B.O.N. nº 71, de viernes, 08 de junio de 2007)

**IRNR** ORDEN FORAL 178/2007, de 21 de mayo, 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 2006, y el modelo S-91, de declaración-liquidación de pagos fraccionados, y se dictan las normas para la presentación de las declaraciones. (B.O.N. n° 71, de viernes, 08 de junio de 2007)

#### TERRITORIO HISTÓRICO DE ALAVA

**IRNR** ORDEN FORAL 621/2006, de 24 de noviembre, por la que se modifica la Orden Foral 41/2000 de 24 de enero que aprobó el modelo 187, así como la Orden Foral 59/2006 de 8 de febrero en relación con el plazo de presentación del modelo 184. Corrección de errores BOTH n° 48 (23/04/07). (B.O.T.H.A. n° 143, de lunes, 18 de diciembre de 2006)

**ISD** DECRETO FORAL 74/2006, de 29 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (B.O.T.H.A. n° 145, de viernes, 22 de diciembre de 2006)

**IBI** DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA **IIVTNU** FISCAL 7/2006, de 5 de diciembre, que modifica las Normas Forales 42/1989 y 46/1989, ambas de 19 de julio, reguladoras de los Impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el Incremento del Valor de los terrenos de naturaleza urbana, res-

pectivamente. (B.O.T.H.A. n° 146, de miércoles, 27 de diciembre de 2006)

**V** DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 8/2006, de 13 de diciembre, que adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Álava a las modificaciones en el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco establecidas por el Real Decreto Ley 0/2006, de 10 de noviembre. (B.O.T.H.A. n° 146, de miércoles, 27 de diciembre de 2006)

**IVA** ORDEN FORAL 622/2006, de 24 de noviembre, por la que se aprueba el nuevo modelo 390 de declaración-liquidación anual del Impuesto sobre el Valor Añadido. (B.O.T.H.A. n° 146, de miércoles, 27 de diciembre de 2006)

**IRPF** DECRETO FORAL 82/2006, de 28 de diciembre, por el que se aprueba la Modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. (B.O.T.H.A. n° 147, de viernes, 29 de diciembre de 2006)

**IRPF** DECRETO FORAL 83/2006, de 28 de diciembre, por el que se prorroga el presupuesto del 2006 durante 2007 en tanto en cuanto no se aprueben los nuevos presupuestos para 2007. (B.O.T.H.A. n° 2, de viernes, 05 de enero de 2007)

**IRNR** ORDEN FORAL 686/2006, de 28 de diciembre, por la que se modifican las Órdenes Forales 1280, de 8 de noviembre de 1999 y 881, de 11 de diciembre

- de 2000, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, por las que se aprueban los modelos 216 y 296 respectivamente. (B.O.T.H.A. nº 12, de lunes, 29 de enero de 2007)
- IRPF** NORMA FORAL 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (B.O.T.H.A. nº 18, de lunes, 12 de febrero de 2007)
- IS** DECRETO FORAL 3/2007, de 30 de enero, que determina, a los efectos 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, las actividades prioritarias para el ejercicio 2007. (B.O.T.H.A. nº 19, de miércoles, 14 de febrero de 2007)
- IRPF** ORDEN FORAL 54/2007, de 31 de enero, por la que se aprueban los modelos 110 y 111 de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre los rendimientos del trabajo, de determinadas actividades económicas y premio. (B.O.T.H.A. nº 19, de miércoles, 14 de febrero de 2007)
- IEDMT  
ITP** DECRETO FORAL 1/2007, de 16 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 28, de miércoles, 07 de marzo de 2007)
- IIIE  
IVA  
IRNR** DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 1/2007, de 20 de febrero, que adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Álava a los cambios establecidos por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y por la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007. (B.O.T.H.A. nº 30, de lunes, 12 de marzo de 2007)
- IIIE** DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 2/2007, de 27 de febrero, que adapta a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Álava los cambios establecidos por el Real Decreto-Ley 13/2006, de 29 de diciembre, por el que se establecen medidas urgentes en relación con el programa PREVER, y por la Ley 44/2006, de 29 de diciembre, de mejora de la protección de los consumidores y usuarios. (B.O.T.H.A. nº 32, de viernes, 16 de marzo de 2007)
- IP  
IRPF** ORDEN FORAL 144/2007, de 6 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 2006. (B.O.T.H.A. nº 34, de miércoles, 21 de marzo de 2007)
- IP  
IS  
ITP  
IRPF  
ISD** NORMA FORAL 6/2007, de 12 de marzo, de Medidas Tributarias para el año 2007. (BOTH A nº 36, de 26 de marzo de 2007)

**IIEE** DECRETO FORAL 20/2007, de 13 de marzo, que aprueba el procedimiento para la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo. (B.O.T.H.A. n° 37, de miércoles, 28 de marzo de 2007)

**IRPF** DECRETO FORAL 35/2007, de 17 de abril, modificación de determinados preceptos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y actualización, para el ejercicio 2007 de los signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (B.O.T.H.A. n° 46, de miércoles, 18 de abril de 2007)

**IVA** DECRETO FORAL 44/2007, de 8 de mayo, que regula para el ejercicio 2007 el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (B.O.T.H.A. n° 63, de viernes, 25 de mayo de 2007)

**IRNR**  
**IS** ORDEN FORAL 224/2007, de 17 de mayo, 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 y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava aplicable a los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2006. (B.O.T.H.A. n° 64, de lunes, 28 de mayo de 2007)

**IAE**  
**IRPF** DECRETO FORAL 47/2007, de 29 de mayo, 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. n° 69, de viernes, 08 de junio de 2007)

### TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA

**IRPF**  
**IS** DECRETO FORAL 214/2006, de 12 de diciembre, 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 2007. (B.O.B. n° 243, de viernes, 22 de diciembre de 2006)

**PR** NORMA FORAL 4/2006, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2007. (B.O.B. n° 248, de sábado, 30 de diciembre de 2006)

**PR** NORMA FORAL 5/2006, de 29 de diciembre, General Presupuestaria. (B.O.B. n° 248, de sábado, 30 de diciembre de 2006)

**IRPF** NORMA FORAL 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (B.O.B. n° 248, de sábado, 30 de diciembre de 2006)

**IRNR**  
**IS**  
**IRPF** DECRETO FORAL 228/2006, de 26 de diciembre, por el que se modifican diversos Reglamentos Tributarios en materia de pagos a cuenta. (B.O.B. n° 248, de sábado, 30 de diciembre de 2006)

- IRNR** ORDEN FORAL 3339/2006, de 22 de diciembre, por la que se modifica la Orden Foral 3701/2003, de 21 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 187, declaración informativa anual relativa a adquisiciones y enajenaciones de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva. (B.O.B. nº 5, de lunes, 08 de enero de 2007)
- V** ORDEN FORAL 3344/2006, de 22 de diciembre, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática del modelo 345 de declaración anual de Entidades de Previsión Social Voluntaria, Planes, Fondos de Pensiones, sistemas alternativos, Mutualidades de Previsión Social y Planes de Previsión Asegurados. (B.O.B. nº 5, de lunes, 08 de enero de 2007)
- IRNR** ORDEN FORAL 3340/2006, de 22 de diciembre, por la que se modifica la Orden Foral 250/2002, de 21 de enero, por la que se aprueba el modelo 296, de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta efectuados en relación con determinadas rentas sujetas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes obtenidas por contribuyentes de dicho Impuesto sin establecimiento permanente, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de sus hojas interiores por soporte directamente legible por ordenador. (B.O.B. nº 5, de lunes, 08 de enero de 2007)
- IVA** ORDEN FORAL 3345/2006, de 22 de diciembre, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática del modelo 309 de autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido. (B.O.B. nº 5, de lunes, 08 de enero de 2007)
- IPS** ORDEN FORAL 3337/2006, de 22 de diciembre, por la que se aprueba el modelo de impreso 430 de autoliquidación del Impuesto sobre Primas de Seguros. (B.O.B. nº 5, de lunes, 08 de enero de 2007)
- IS** DECRETO FORAL 230/2006, de 26 de diciembre, por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2007. (B.O.B. nº 6, de martes, 09 de enero de 2007)
- IEDMT  
ITP  
ISD** ORDEN FORAL 146/2007, de 12 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. Corrección de errores BOB nº 25, 5 de febrero de 2007. (B.O.B. nº 16, de martes, 23 de enero de 2007)
- PROC** ORDEN FORAL 298/2007, de 26 de enero, por la que se modifica la Orden Foral 3623/2000, de 11 de diciembre, por la que se establece la regulación y funcionamiento del Servicio BizkaiBai, para la utilización de medios telefónicos y telemáticos en las relaciones con el Departamento de Hacienda y Finanzas, en materia de representación. (B.O.B. nº 23, de jueves, 01 de febrero de 2007)

- IEDMT** ORDEN FORAL 297/2007, de 26 de enero, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos y de las cuotas correspondientes a la aplicación del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, por consumo de gasóleo profesional.  
**IIEE** Corrección de errores BOB nº 37 (21/02/2007). (B.O.B. nº 23, de jueves, 01 de febrero de 2007)
- IIEE** ORDEN FORAL 642/2007, de 7 de marzo, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet del modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades, de diversos modelos tributarios relativos a los Impuestos Especiales de Fabricación y del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Corrección de errores BOB nº 78 (23/04/07). (B.O.B. nº 51, de martes, 13 de marzo de 2007)
- IVA** DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2007, de 6 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 54, de viernes, 16 de marzo de 2007)
- ISD** DECRETO FORAL 27/2007, de 6 de marzo, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado mediante Decreto Foral 107/2001, de 5 de junio. (B.O.B. nº 54, de viernes, 16 de marzo de 2007)
- IIEE** ORDEN FORAL 688/2007, de 12 de marzo, por la que se establece el procedimiento para la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo. (B.O.B. nº 57, de miércoles, 21 de marzo de 2007)
- ITP** ORDEN FORAL 796/2007, de 20 de marzo, por la que se atribuye al Servicio de Tributos Directos la competencia para la práctica de determinadas liquidaciones por el concepto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. (B.O.B. nº 62, de miércoles, 28 de marzo de 2007)
- IRPF** ORDEN FORAL 795/2007, de 20 de marzo, 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 2007. Corrección de errores BOB nº 86 (3-05-07). (B.O.B. nº 62, de miércoles, 28 de marzo de 2007)
- IS** NORMA FORAL 6/2007, de 27 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades y otras normas forales de carácter tributario. (B.O.B. nº 71, de jueves, 12 de abril de 2007)
- IVA** ORDEN FORAL 929/2007, de 2 de abril, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2007. (B.O.B. nº 71, de jueves, 12 de abril de 2007)

- IP** ORDEN FORAL 941/2007, de 4 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 2006. (B.O.B. n° 74, de martes, 17 de abril de 2007)
- IRPF**
- IP** ORDEN FORAL 942/2007, de 4 de 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 de 2006. (B.O.B. n° 74, de martes, 17 de abril de 2007)
- IRPF**
- PROC** DECRETO FORAL 72/2007, de 24 de abril, por el que se modifica el Reglamento de inspección tributaria y el Reglamento de recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia en materia de actas de conformidad con compromiso de pago. (B.O.B. n° 87, de viernes, 04 de mayo de 2007)
- PROC** ORDEN FORAL 1268/2007, de 8 de mayo, por la que se establece y regula el procedimiento para el uso de la firma electrónica reconocida en las relaciones de carácter tributario con el Departamento de Hacienda y Finanzas. (B.O.B. n° 94, de martes, 15 de mayo de 2007)
- IVA** ORDEN FORAL 1451/2007, de 23 de mayo, por la que se aprueba el modelo 03 de solicitud de aplicación del tipo del 4 por 100 en el Impuesto sobre el Valor Añadido a vehículos destinados a transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida. (B.O.B. n° 108, de viernes, 01 de junio de 2007)
- IRPF** ORDEN FORAL 1452/2007, de 23 de mayo, por la que se aprueban los modelos 110 y 111, de autoliquidación de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo, de determinadas actividades económicas y de premios. Corrección de errores BOB n° 116. (B.O.B. n° 109, de lunes, 04 de junio de 2007)
- IRNR** ORDEN FORAL 1512/2007, de 1 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 y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2006. (B.O.B. n° 113, de viernes, 08 de junio de 2007)
- IS**
- IRNR** ORDEN FORAL 1511/2007, de 1 de junio, por la que se aprueban los modelos 200, 201 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2006. Corrección de errores BOB 126 (27/06/07).
- IS**

(B.O.B. nº 115, de martes, 12 de junio de 2007)

- ORDEN FORAL 1511/2007, de 1 de junio, Corrección de errores de la Orden Foral 1511/2007, de 1 de junio, por la que se aprueban los modelos 200, 201 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2006, publicada en el «Boletín Oficial de Bizkaia» número 115, de 12 de junio de 2007, páginas 16631 a 16733. (B.O.B. nº 126, de miércoles, 27 de junio de 2007)

## TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA

**PROC** DECRETO FORAL 49/2006, de 5 de diciembre, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas y propuestas previas de tributación y se crea la Comisión Consultiva Tributaria. (B.O.G. nº 239, de martes, 19 de diciembre de 2006)

**IS  
IVA** ORDEN FORAL 1090/2006, de 22 de diciembre, por la que se modifica la Orden Foral 165/2004, de 25 de febrero, por la que se regula el procedimiento para la presentación por vía telemática de determinadas declaraciones-liquidaciones. (B.O.G. nº 245, de jueves, 28 de diciembre de 2006)

**IIEE  
IVA** ORDEN FORAL 1091/2006, de 22 de diciembre, por la que se aprueban los nuevos modelos 390, 391, 392 y el anexo común a los modelos 390 y 392 de declaración-liquidación anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica la Orden Foral 157/1998, de 25 de febrero, por la que se aprueba el nuevo modelo 560 del Impuesto Especial sobre la Electricidad. (B.O.G. nº 245, de jueves, 28 de diciembre de 2006)

**PR** NORMA FORAL 9/2006, de 22 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2007. (B.O.G. nº 246, de viernes, 29 de diciembre de 2006)

**IRPF** NORMA FORAL 10/2006, de 20 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa. (B.O.G. nº 247, de sábado, 30 de diciembre de 2006)

**IIEE  
IVA  
IRPF** DECRETO FORAL 1/2007, de 9 de enero, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinadas disposiciones recogidas en el Real Decreto-Ley 10/2006, y en las Leyes 36/2006 y 42/2006 aprobadas en territorio común. (B.O.G. nº 10, de lunes, 15 de enero de 2007)

**IEDMT  
ISD  
ITP  
IP** ORDEN FORAL 16/2007, de 15 de enero, 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 18, de jueves, 25 de enero de 2007)
- PROC** ORDEN FORAL 34/2007, de 22 de enero, por la que se modifica la Orden Foral 165/2004, de 25 de febrero por la que se regula el procedimiento para la presentación por vía telemática de determinadas declaraciones-liquidaciones. (B.O.G. nº 23, de jueves, 01 de febrero de 2007)
- IEDMT** ORDEN FORAL 35/2007, de 22 de enero, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos y de las cuotas correspondientes a la aplicación del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y se actualizan referencias de códigos de la nomenclatura combinada contenidas en el Decreto Foral 20/1998, de 3 de marzo, de Impuestos Especiales. Corrección de errores BOG (22/02/2007). (B.O.G. nº 23, de jueves, 01 de febrero de 2007)
- IIEE**
- PROC** ORDEN FORAL 143/2007, de 5 de febrero, por la que se aprueba el suministro de información tributaria relativa al cumplimiento de obligaciones tributarias de las personas solicitantes de subvenciones y el procedimiento para su solicitud y entrega.  
Corrección de errores BOG nº 45 (5/03/07).. (B.O.G. nº 38, de jueves, 22 de febrero de 2007)
- IVA** ORDEN FORAL 179/2007, de 20 de febrero, por la que se aprueban el nuevo impreso y los diseños físicos y lógicos del soporte magnético para la presentación del modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. Corrección de errores BOG nº 73 (16/04/07). (B.O.G. nº 42, de miércoles, 28 de febrero de 2007)
- IIEE** DECRETO FORAL 2/2007, de 6 de marzo, por el que se aprueban determinadas medidas fiscales en relación con el programa PREVER para la modernización del parque de vehículos automóviles, el incremento de la seguridad vial y la defensa y protección del medio ambiente y en relación con la devolución extraordinaria del Impuesto sobre Hidrocarburos para agricultores y ganaderos, introducida en territorio común por la Ley 44/2006. (B.O.G. nº 51, de martes, 13 de marzo de 2007)
- IIEE** ORDEN FORAL 283/2007, de 6 de marzo, por la que se establece el procedimiento para la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos, por las adquisiciones de gasóleo. (B.O.G. nº 54, de viernes, 16 de marzo de 2007)
- IRPF** ORDEN FORAL 315/2007, de 16 de marzo, por la que se determinan los signos, índices o módulos, aplicables a partir de 1 de enero de 2007, de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (B.O.G. nº 59, de viernes, 23 de marzo de 2007)

- IP**  
**IRPF** ORDEN FORAL 330/2007, de 21 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 2006, 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. (B.O.G. nº 65, de lunes, 02 de abril de 2007)
- IIEE** ORDEN FORAL 351/2007, de 27 de marzo, por la que se modifica la Orden Foral 35/2007, de 22 de enero, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos y de las cuotas correspondientes a la aplicación del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y se actualizan referencias de códigos de la nomenclatura combinada contenidas en el Decreto Foral 20/1998, de 3 de marzo, de Impuestos Especiales. Corrección de errores BOG nº 88 (07/05/07). (B.O.G. nº 70, de miércoles, 11 de abril de 2007)
- IVA** ORDEN FORAL 381/2007, de 11 de abril, por la que se modifican los signos, índices o módulos, del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicables a la actividad de transporte de mercancías por carretera en los períodos impositivos 2006 y 2007. (B.O.G. nº 74, de martes, 17 de abril de 2007)
- IRNR**  
**IS** ORDEN FORAL 650/2007, de 8 de junio, por la que se aprueban las modalidades de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes, se aprueban los modelos 200, 201, 20G y 22G, el modelo 20C del recurso cameral permanente correspondiente a los citados impuestos, así como la forma de ingreso, plazo y los lugares de presentación. (B.O.G. nº 116, de miércoles, 13 de junio de 2007)
- IRNR**  
**IS**  
**IRPF** DECRETO FORAL 48/2007, de 19 de junio, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para el año 2007 en el ámbito de los fines de interés general. (B.O.G. nº 125, de martes, 26 de junio de 2007)



## EUSKADIKO ZERGA-KOORDINAZIORAKO ORGANOA ÓRGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA DE EUSKADI

Gaztelako Atea kalea, 15/ Portal de Castilla, 15 zkia.  
01007 VITORIA-GASTEIZ  
Telefona: 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 honako kontu korrante honetara: 2097.0178.12.0015172561 (Vital Kutxa. Independentzia kalea, 1 zk., Gasteiz), Euskadiko Diruzaintza Orokorraren izenean.  
Kontzeptua: Zergak aldizkaria. Faktura zenbakia: .....  
*Transferencia bancaria a la siguiente cuenta corriente: 2097.0178.12.0015172561 (Caja Vital. Calle Independencia, n.º 1, Vitoria-Gasteiz), a nombre de Tesorería General del País Vasco.*  
Concepto: Revista Zergak. Factura número: .....





