

ZERGA
ZERGA
ZERGA

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIO-
ORGANOA



ORGANO
DE COORDINACION
TRIBUTARIA DE EUSKADI

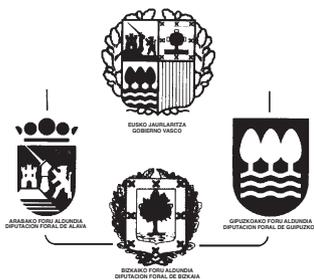
2-2008

ZERGA
GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA
DEL PAÍS VASCO

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI

2008

ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Juan Miguel Bilbao Garai (Lehendakaria/Presidente)
Miguel Ortega Abad (Zuzendaria/Director)
Josu Zubiaga Nieva, José Rubí Cassinello, Aitor Orena Domínguez, Zuriñe Embid Zubiria

ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

José Ramón Martínez Martínez (Eusko Jaurlaritza/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 lirakeke.
- 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.

Editorial

5

Actualidad Fiscal

Actualidad Álava. Normativa desde 21/06/2008 hasta 10/12/2008

25

Actualidad Bizkaia. Normativa desde 31/05/2008 hasta 25/11/2008

26

Actualidad Gipuzkoa. Normativa desde 01/06/2008 hasta 15/11/2008

35

Actualidad Unión Europea. Informe de Fiscalidad de la Unión Europea 2/2008 (Mayo 2008 – Noviembre 2008)

39

Estudios y Colaboraciones

Los problemas del Concierto Económico en Europa (I): desde 1988 hasta la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

José Rubí Cassinello (DFG)

69

Revisión en vía administrativa y en vía contencioso-administrativa de actos de aplicación de los tributos.

- Ejecución de actos resolutorios.

- Apuntes sobre la nueva regulación contenida en la normativa tributaria foral y, en particular, sobre el interés de demora exigible.

Idoia Zapirain Torrecilla

99

La hipoteca legal tácita.

José Luis Burlada Etxebeste

Inés María Burlada Etxebeste

117

El sistema de retenciones en entredicho tras las sentencias del Tribunal Supremo.

Bonifacio Rubio Montiel

137

Fiscalidad de los seguros sobre las personas.

Pilar Pascual de Pablo

Lourdes Serna Blanco

Amaia Urkiola Fernández

159

Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por las Normas Forales de Medidas Fiscales de 2008.

Juan Ignacio Martínez Alonso

179

Referencias

DOCUMENTOS

- Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2008. «Ayudas de Estado – Medidas tributarias adoptadas por una entidad regional o local – Carácter selectivo»

223

- Sentencia número 875/08 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de 22 de diciembre de 2008. Recurso planteado por la Comunidad Autónoma de La Rioja impugnando Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005 de la Diputación Foral de Álava, de 24 de mayo que modifica la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades. (BOTH A de 03-06-05). **256**

CONSULTAS OCTE **281**

ESTADÍSTICAS

Recaudación por Tributos Concertados:

- Recaudación Enero-Octubre 2008
Juan Carlos García Amézaga **291**

Normativa Tributaria 3 julio - 31 dic. 2008

Territorio Histórico de Álava	301
Territorio Histórico de Bizkaia	306
Territorio Histórico de Gipuzkoa	312
Comunidad Autónoma del País Vasco	321
Comunidad Foral de Navarra	321
Administración del Estado	325

E ditorial

El 11 de septiembre de 2008 la Sala Tercera del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) dictaba Sentencia, respondiendo a la petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (TSJPV) en septiembre de 2006, respecto a la conformidad a derecho (consideración o no de ayuda de Estado) de la iniciativa de las haciendas forales del País Vasco mediante la cual fijaron un tipo impositivo en el Impuesto sobre Sociedades inferior al establecido en territorio común. La Sentencia, haciendo suyas en líneas generales las conclusiones de la Abogado General, Sra. Juliane Kokott, confirma la doctrina del propio TJCE en la conocida como Sentencia Azores y viene a reconocer a las Instituciones Forales "autonomía suficiente"¹ en el

2008ko irailaren 11n Europako Komunitateetako Justizia Auzitegiko (EKJA) Hirugarren Aretoak, Euskal Herriko Auzitegi Gorenak (EHAG) 2006ko irailan egindako auzi aurreko erabaki-eskaerari erantzunez, ebazpena eman zuen; auzia Euskadiko foru-ogasunek Sozietateen gaineko Zergaren tipoa lurralde komunean ezarritakoaren azpitik finkatzeko hartutako ekimena zuzenbidearen arabera zentzuz ebaztean zetzan (estatu-eguntzat jotzen zentzuz). Ebazpenak, oro har, Abokatu Orokor Juliane Kokott anderearen ondorioak bere eginez, EKJAren beraren doktrina baieztatu zuen, "Azoreak Ebazpena" izenarekin ezagutu zen hura; horren arabera, Foru Erakundeei "autonomia nahikoa"¹ onartzen zaie zerga kontuetan arautzeko eskuduntzak era-

¹ Los cuatro criterios que han de exigirse a la autonomía de las entidades regionales y locales para poder calificar sus normas fiscales de medidas propias no incluidas en el marco estatal, según interpretación que la Abogada General, Sra. Kokott hace de la Sentencia Azores:

- I) Autonomía institucional: independencia del gobierno central para adoptar la norma en cuestión.
- II) Autonomía formal de configuración: que el gobierno central no tenga ninguna posibilidad de intervenir decisivamente en el procedimiento de adopción de las normas tributarias forales.
- III) Autonomía material de configuración: que las instituciones competentes del País Vasco dispongan de un amplio margen para configurar las disposiciones tributarias que le permita perseguir fines de política económica propios.
- IV) Autonomía económica: que las instituciones competentes del País Vasco asuman las consecuencias económicas de la merma de recaudación que pueda derivarse de las normas más favorables que difieran de la normativa del Estado central.

¹ Abokatu Orokor Kokott andereak Azoreak ebazpenaz egiten duen interpretazioaren arabera, erregio eta tokiko erakundeen autonomiari euren zerga-arauak estatuko esparruan sartzen ez diren arau propioetat jo ahal izateko, hauek dira eskatu beharreko lau irizpideak:

- I) Erakundeen autonomia: araua hartu ahal izateko gobernuarekiko independentzia.
- ii) Konfiguratzeko autonomia formal: gobernu zentralak zergen arloko foru-arauak hartzeko prozesuan era erabakigarrian esku hartzeko aukerarik ez izatea.
- iii) Konfiguratzeko autonomia materiala: Euskal Herrian eskuduntza daukaten erakundek beren politikak ekonomikoko xedeak bilatzen utziko dioten zerga-xedapenak eratzeko tarte zabala izatea.
- iv) Autonomia ekonomikoa: Euskal Herrian eskuduntza daukaten erakundek Estatu zentralerako arautegitik bereizita onuragarriagoak diren arauetatik letorkeen diru-bilketaren murrizketaren ondorio ekonomikoak beren egitea.

ejercicio de sus competencias normativas en materia tributaria.

No obstante, la Sentencia de 11 de septiembre matiza que incumbe al TSJPV verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco cumplen los requisitos de autonomía fiscal exigibles.

La reacción más inmediata de la Sala de lo Contencioso del TSJPV ha consistido en desestimar, salvo en un caso²⁾, la batería de recursos que fueron promovidos en su día por la Comunidad Autónoma de La Rioja, la Comunidad Autónoma de Castilla y León y UGT Rioja contra la normativa del Impuesto sobre Sociedades aprobada por cada una de las Diputaciones Forales, mediante una batería de Sentencias dictadas el 22 de diciembre de 2008:

biltzeko.

Dena dela, irailaren 11ko ebazpenak zehazten du EHJAGri dagokiola Lurralde Historikoek eta Euskal Autonomia Erkidegoak eskatutako zerga-autonomiari buruzko betekizunak betetzen dituzten egiaztatzea.

Euskal Autonomia Erkidegoko Justizia Auzitegi Goreneko Administrazioarekiko Auzien Salaren lehenengo erantzuna izan da Foru Diputazio bakoitzak onartutako Sozietateen gaineko Zergaren kontra Errioxako Autonomia Erkidegoak, Gaztela eta Leongo Autonomia Erkidegoak eta Errioxako UGT sindikatuak abiarazitako errekurso-andana ezestea, kasu batean izan ezik²⁾. Auzitegi Gorenak 2008ko abenduaren 22an eman zituen errekurso horiek guztiak ezesteko epaiak:

²⁾ La Sentencia 892/08 es estimatoria. El fallo se fundamenta en cuestiones procedimentales: "... el empleo del expediente excepcional de poner en vigor disposiciones con rango de Norma Foral mediante Decreto Foral no está justificado ...".

²⁾ 892/08 epaiak onetsi egiten du errekurtoa. Erabakia prozedura-kontuetan oinarritzen da: "...Foru Arauaren maila duten xedapenak Foru Dekretuaren bitartez indarrean jartzea salbuespenez baino erabili ezin den baliabidea da, eta ez da bidezkoa kasu honetan..." .

Sentencia		Recurso		Demandante	Demandado
Nº	Fecha	Nº	Contra		
875/08	22/12/2008	910/05	DNUF 2/2005, de 24-5, que modifica la NF 24/1996, de 5-7, del Impuesto sobre Sociedades	C.A. La Rioja	JJGG Álava DFA CONFEBASK
876/08	22/12/2008	1266/05	DNUF 2/2005, de 24-5, que modifica la NF 24/1996, de 5-7, del Impuesto sobre Sociedades	C.A. Castilla y León	JJGG Álava DFA
877/08	22/12/2008	56/06	DNUF 4/2005, que modifica la NF 24/1996 de 5-7 del IS	C.A. La Rioja	JJGG Álava DFA CONFEBASK
878/08	22/12/2008	186/06	DFNUF 3/2005, de 30-12, por el que se modifica la Norma Foral 7/1996, de 4-7, del IS	C.A. Castilla y León	DFG CONFEBASK
879/08	22/12/2008	182/06	DFN 1/2005, que modifica la NF 3/96 de 26/6 del IS	C.A. Castilla y León	JJGG Bizkaia DFB Cámara Comercio
882/08	22/12/2008	204/06	DFNUF 3/2005, de 30-12, por el que se modifica la Norma Foral 7/1996, de 4-7, del IS	UGTRioja	DFG
883/08	22/12/2008	1254/05	DF 32/2005, de 24-5, que modifica la NF 7/1996, de 4-7, del IS	C.A. Castilla y León	JJGG Gipuzkoa DFG CONFEBASK
884/08	22/12/2008	1444/05	NF 7/2005, que modifica NF 3/96 de 26/6 del IS	UGTRioja	JJGG Bizkaia DFB Cámara Comercio
885/08	22/12/2008	57/06	DFNUF 3/2005, de 30-12, por el que se modifica la Norma Foral 7/1996, de 4-7, del IS	C.A. La Rioja	JJGG Gipuzkoa DFG CONFEBASK
886/08	22/12/2008	1265/05	NF 7/2005, que modifica NF 3/96 de 26/6 del IS	C.A. Castilla y León	JJGG Bizkaia DFB Cámara Comercio
887/08	22/12/2008	78/06	DFN 1/2005, que modifica la NF 3/96 de 26/6 del IS	UGTRioja	JJGG Bizkaia DFB Cámara Comercio
888/08	22/12/2008	888/08	DF 10/2006, que modifica DF 81/97, de 10/6 del Reglamento IS	C.A. La Rioja	JJGG Bizkaia DFB Cámara Comercio
889/08	22/12/2008	1335/05	NF 7/2005, que modifica NF 3/96 de 26/6 del IS	C.A. La Rioja	JJGG Bizkaia DFB Cámara Comercio
890/08	22/12/2008	793/07	NF 6/2007, que modifica NF 3/96 de 26/6 del IS	C.A. Castilla y León	JJGG Bizkaia DFB Cámara Comercio
891/08	22/12/2008	65/06	DFN 1/2005, que modifica la NF 3/96 de 26/6 del IS	C.A. La Rioja	JJGG Bizkaia DFB Cámara Comercio
892/08	22/12/2008	857/05	DF 32/2005, de 24-5, que modifica la NF 7/1996, de 4-7, del IS	C.A. La Rioja	JJGG Gipuzkoa DFG CONFEBASK
893/08	22/12/2008	185/06	DNUF 4/2005, que modifica la NF 24/1996 de 5-7 del IS	C.A. Castilla y León	JJGG Álava DFA CONFEBASK
894/08	22/12/2008	203/06	DNUF 4/2005, que modifica la NF 24/1996 de 5-7 del IS	UGTRioja	JJGG Álava DFA

Ebazpena		Errekurtsoa		Auzi-jartzailea	Demandatua
Zki.	Data	Zki.	Noren aurka		
875/08	2008/12/22	910/05	Presako Zerga Neurriei buruzko maiatzaren 24ko 2/2005 Dekretu Arauemailea (PZND), Sozietateen Zergari buruzko uztailaren 7ko 24/1996 Foru Araua (FA) aldatzen duena	Errioxako Autonomia Erkidegoa	Arabako Biltzar Nagusiak Arabako Foru Aldundia (AFA) CONFEBASK
876/08	2008/12/22	1266/05	Maiatzaren 24ko 2/2005 PZND, SZri buruzko uztailaren 5eko 24/1996 FA aldatzen duena	Gaztela eta Leongo Autonomia-erkidegoa	Arabako Biltzar Nagusiak AFA
877/08	2008/12/22	56/06	4/2005 PZND, Sozietateen Zergari buruzko uztailaren 5eko 24/1996 FA aldatzen duena	Errioxako Autonomia Erkidegoa	Arabako Biltzar Nagusiak AFA CONFEBASK
878/08	2008/12/22	186/06	Abenduaren 30eko 3/2005 PZND, SZri buruzko uztailaren 4ko 7/1996 FA aldatzen duena	Gaztela eta Leongo Autonomia Erkidegoa	Gipuzkoako Foru Aldudia (GFA) CONFEBASK
879/08	2008/12/22	182/06	1/2005 Foru Dekretu Arauemailea (FDA), 3/96 SZri buruzko ekainaren 26ko Foru Araua aldatzen duena	Gaztela eta Leongo Autonomia Erkidegoa	Bizkaiko Batzar Nagusiak Bizkaiko Foru Aldundia (BFA) Merkataritza Ganbera
882/08	2008/12/22	204/06	Abenduaren 30eko 3/2005 PZND, SZri buruzko uztailaren 4ko 7/1996 FA aldatzen duena	Errioxako UGT	GFA
883/08	2008/12/22	1254/05	Maiatzaren 24ko 32/2005 Foru Dekretua, SZri buruzko uztailaren 4ko 7/1996 FA aldatzen duena	Gaztela eta Leongo Autonomia Erkidegoa	Gipuzkoako Batzar Nagusiak GFA CONFEBASK
884/08	2008/12/22	1444/05	7/2005 FA, SZri buruzko ekainaren 26ko 3/96 FA aldatzen duena	Errioxako UGT	Bizkaiko Batzar Nagusiak DFB Merkataritza Ganbera
885/08	2008/12/22	57/06	Abenduaren 30eko 3/2005 PZND, SZri buruzko uztailaren 7ko 7/1996 aldatzen duena	Errioxako Autonomia Erkidegoa	Gipuzkoako Batzar Nagusiak GFA CONFEBASK
886/08	2008/12/22	1265/05	7/2005 FA, SZri buruzko ekainaren 26ko 3/96 FA aldatzen duena	Gaztela eta Leongo Autonomia Erkidegoa	Bizkaiko Batzar Nagusiak BFA Merkataritza Ganbera
887/08	2008/12/22	78/06	1/2005 FDA, SZri buruzko ekainaren 26ko FA aldatzen duena	Errioxako UGT	Bizkaiko Batzar Nagusiak BFA Merkataritza Ganbera
888/08	2008/12/22	888/08	10/2006 FD, SZri buruzko Erregelamenduari ekainaren 10eko 81/97 FD aldatzen duena	Errioxako Autonomia Erkidegoa	Bizkaiko Batzar Nagusiak BFA Merkataritza Ganbera
889/08	2008/12/22	1335/05	7/2005 FA, SZri buruzko ekainaren 26ko 3/96 FA aldatzen duena	Errioxako Autonomia Erkidegoa	Bizkaiko Batzar Nagusiak BFA Merkataritza Ganbera
890/08	2008/12/22	793/07	6/2007 FA, SZri buruzko ekainaren 26ko 3/96 FA aldatzen duena	Gaztela eta Leongo Autonomia Erkidegoa	Bizkaiko Batzar Nagusiak BFA Merkataritza Ganbera
891/08	2008/12/22	65/06	1/2005 FDA, SZri buruzko ekainaren 26ko 3/96 FA aldatzen duena	Errioxako Autonomia Erkidegoa	Bizkaiko Batzar Nagusiak BFA Merkataritza Ganbera
892/08	2008/12/22	857/05	Maiatzaren 24ko 32/2005 FA, SZri buruzko uztailaren 4ko 7/1996 FA aldatzen duena	Errioxako Autonomia Erkidegoa	Gipuzkoako Batzar Nagusiak GFA CONFEBASK
893/08	2008/12/22	185/06	4/2005 PZND, SZri buruzko uztailaren 5eko 24/1996 FA aldatzen duena	Gaztela eta Leongo Autonomia Erkidegoa	Arabako Biltzar Nagusiak AFA CONFEBASK
894/08	2008/12/22	203/06	4/2005 PZND, SZri buruzko uztailaren 5eko 24/1996 FA aldatzen duena	Errioxako UGT	Arabako Biltzar Nagusiak AFA

En la sección de Referencias de este número de Zergak se inserta el documento que reproduce esta Sentencia del TJCE, así como una de las Sentencias de 22 de diciembre de 2008 del TSJPV, la primera de ellas por número de referencia, que es representativa del resto de las Sentencias de esa fecha. Como introducción a la lectura de ambas sentencias, recomendamos por el completo análisis retrospectivo que aborda, el artículo firmado por Iñaki Alonso Arce bajo el título *“La luz al final del túnel. A propósito de las Conclusiones de la Abogada General del Tribunal de Luxemburgo Sra. Kokott de 8 de mayo de 2008”* que fue publicado en una edición anterior de esta revista³.

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 la segunda mitad de 2008 y seleccionan un grupo de ellas, las que consideran más relevantes, para ser objeto de comentario. A destacar las Normas Forales por las que se aprueban medidas fiscales para incentivar la actividad económica, de adaptación del Impuesto sobre Sociedades a la reforma contable y otras medidas tributarias, que, en fase de anteproyecto, fueron también objeto de análisis en el anterior número de la revista (Zergak nº 35 – 1/08).

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 mayo y noviembre de 2008, estructurándose en seis grandes apartados: I) fiscalidad del ahorro, II) fiscalidad de las sociedades, III) el IVA, IV) los Impuestos Especiales, V) las ayudas de Estado de naturaleza fiscal y un último apartado VI) de publicaciones en el ámbito comunitario.

³ Zergak nº 35 (1-2008) páginas 91 a 144.

“Zergak” aldizkariaren zenbaki honen Erreferentziei buruzko atalean, EKJAren ebazpena dakarren agiria sartu da, baita EHJAGren 2008ko abenduaren 22ko ebazpenetako bat ere, erreferentzia-zenbakiaren arabera haietako lehenengoa, hain zuzen ere, data horretako gainontzeko ebazpenen eredu baita. Ebazpen bien irakurketan sartzeko, egiten duen atzera begirako azterketa osoagatik, Iñaki Alonso Arcek *“Argia tunelaren amaieran. Luxenburgoko Auzitegiko Abokatu Orokor Kokott anderearen 2008ko maiatzaren 8ko konklusioak direla-eta”* izenburupean idatzi zuen artikulua gomendatzen dugu; artikulua hori aldizkari honen aurreko edizio batean argitaratu zen³.

“Zergen arloko Gaurkotasuna” atalean, Foru Aldundien Zerga Arautegiko edo Zerga Politikako Zerbitzuek –atalaren egileak– 2008ko bigarren erdian onartutako eta argitaratutako zergari buruzko xedapenak zerrendatu eta haietako batzuk hautatu dituzte, euren aburuz garrantzitsuenak, haien iruzkintzeko. Jarduera ekonomikoa suspertzeko zerga neurriak, Sozietateen Zerga kontularitzaren erreformara egokitzeak eta bestelako zerga neurriak onartzen dituzten Foru Arauak azpimarratu behar dira; aurreproiektu fasean ere, aldizkariaren aurreko zenbakian aztertu ziren (Zergak, 35. zki. - 08/1).

Bruselako Euskadiko ordezkarietako langileek Europako Batasuneko zergen arloko gaurkotasunaz egiten duten kronikak 2008ko maiatzaren eta azaroaren artean zergen inguruan gertatutako konturik esanguratsuenen berri ematen du, eta sei ataletan dago egituratuta: I) aurrezkien gaineko zergak, II) sozietateen gaineko zergak, III) BEZ, IV) zerga bereziak, V) Estatuko zergen bidezko laguntzak eta VI) batasunaren esparruko argitalpenak.

³ Zergak, 35. zki. (2008-1), 91-144 orrialdeak.

Respecto al primero de los seis apartados, la fiscalidad del ahorro, se hace referencia al informe sobre la aplicación de la Directiva 2003/48/CE sobre la Fiscalidad del Ahorro presentado por la Comisión Europea el 15 de septiembre de 2008. El Informe analiza el grado de transposición de la Directiva al derecho nacional llevado a cabo por cada estado miembro y, además, contiene una evaluación económica y propone mejoras a introducir en la Directiva. De hecho, este apartado se hace eco también de una propuesta de Directiva presentada por la Comisión el 13 de noviembre de 2008 con vistas a modificar la Directiva 2003/48/CE.

Frente a las dos posiciones antagónicas sobre la armonización del impuesto sobre sociedades –la representada por un grupo de países que rechazan cualquier clase de armonización en este impuesto y la del grupo que defiende la confluencia de tipos impositivos (sobre todo Francia y Alemania)- la Comisión Europea propone la armonización mediante el establecimiento de una base imponible común consolidada, cuestión a la que se dedica un Grupo de Trabajo compuesto por representantes de los estados miembros y de la Comisión. El segundo apartado de la crónica de la actualidad fiscal en la Unión Europea, en alusión a la fiscalidad de las sociedades, nos pone al corriente de los avances de este Grupo de Trabajo que, aunque son notorios, por motivos de índole tanto técnica como política, se desarrollan con bastante retraso sobre las previsiones iniciales (se anunció la presentación de una propuesta legislativa en 2008 que no se ha producido ni se prevé que esté lista a corto plazo).

En el ámbito del IVA se tratan dos cuestiones: la primera, la Propuesta de Directiva sobre los tipos reducidos de IVA, presentada por la Comisión el 7 de julio de 2008 y debatida en posteriores reuniones del Consejo Ecofin en las que han quedado patentes las diferencias de criterio entre un grupo de países lidera-

Sei ataletako lehenengoari dagokionez, aurrezkien gaineko zergei dagokienez, alegia, Europako Batzordeak 2008ko irailaren 15ean Aurrezkien gaineko Zergei buruzko 203/48/EB Zuzentarauaren aplikazioari buruzko txostenaz hitz egiten da. Txostenak estatu kide bakoitzak zuzentaraua nazioko zuzenbidean noraino sartu duen aztertzen du, eta, gainera, ebaluazio ekonomikoa dakar eta zuzentarauan txertatzeko hobekuntzak proposatzen ditu. Izan ere, atal horrek 2008ko azaroaren 13an Batzordeak 2003/48/EB Zuzentaraua aldatzeari begira aurkeztutako zuzentarau-proposamena ere jasotzen du.

Sozietateen gaineko zergaren bateratzeari buruzko aurkako jarrera bien aurrean –zerga horretan bateratze oro arbuaitzen duten herrialdeek daukatena eta zerga tipoen bat-egitea defendatzen duten herrialdeek (batez ere Frantziak eta Alemaniak) daukatena- Europako Batzordeak zerga oinarri komun finkatuaren ezarpenaren bidez bateratzea proposatzen du; gai horretan estatu kideen eta Batzordeko kideen ordezkariak osatutako lan-taldeak dihardu. Europako Batasuneko zerga gaurkotasunari buruzko kronikaren bigarren atalean, sozietateen gaineko zergari dagokionez, lan-taldearen aurrerapenen berri ematen zaigu; aurrerapenak handiak izan arren, arrazoi tekniko eta politikoengatik, hasierako aurreikuspenen aldean nahiko atzeratuta doaz (2008rako lege proposamena iragarri zen, baina ez da egin eta ez da epe laburrean prest egotea aurreikusten).

BEZari dagokionez, kontu bi jorratu dira: lehen, 2008ko uztailaren 7an Batzordeak aurkeztu zuen BEZaren tipo murriztuei buruzko zuzentarau-proposamena da; proposamena Ecofin Kontseilua- ren ondorengo bileretan eztabaidatu zen, eta bertan argi geratu ziren Alemania buru duen eta

do por Alemania que se opone a la generalización de tipos reducidos en el IVA y otro grupo de países que defiende un enfoque menos restrictivo sobre el establecimiento de tipos reducidos y, la segunda, que, en relación con la lucha contra el fraude en el IVA, se centra en el proyecto para la puesta en marcha del sistema denominado "Eurofisc" que persigue reforzar la cooperación administrativa en el ámbito del IVA. A este respecto, queda pendiente a la Comisión Europea la presentación de una propuesta de modificación del Reglamento (CE) nº 1798/2003 que, en principio, se había anunciado para finales de 2008.

En el apartado sobre Impuestos Especiales se hace referencia a una propuesta de Directiva del Consejo para modificar las Directivas que regulan la estructura y los tipos del Impuesto especial que grava el tabaco que fue presentada en julio de 2008. Esta, además de proponer una serie de modificaciones importantes con objeto de modernizar la legislación vigente y aportar mayor transparencia, presta atención a la protección de la salud pública.

En cuanto a las ayudas de estado de naturaleza fiscal, se destacan dos casos de actualidad: I) la Sentencia del Tribunal de Justicia Europeo relativa a la Cuestión Prejudicial sobre el Concierto Económico y las ayudas de estado –que se transcribe en la sección de "Referencias" de esta revista y que ha sido objeto de comentario en líneas anteriores de este editorial y II) un programa de incentivos fiscales a la producción cinematográfica puesto en marcha por Hungría que, en julio de 2008, fue autorizado por la Comisión.

El último apartado de "Actualidad UE" nos indica el camino de acceso a algunas publicaciones de interés publicadas por la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión correspondientes a la serie "Taxation papers".

El primer artículo de los seis que componen la

BEZan tipo murriztuak orokortzearen aurka dagoen herrialde batzuen eta tipo murriztuak ezartzeko ikuspegi ez hain murriztailea defendatzen duten beste herrialde batzuen arteko irizpide desberdintasunak; bigarrenak, BEZaren iruzurraren aurkako borrokari lotuta, "Eurofisc" deritzon sistema abiarazteko proiektuaz dihardu; proiektu horrek BEZ inguruko elkarlan administratiboa indartu nahi du. Horri dagokionez, Europako Batzordeak 1798/2003 (EB) Arautegia aldatzeko proposamena aurkezteke dauka; proposamena 2008ko bukatzerako iragarri zen.

Zerga bereziei buruzko atalean, Batzordeak 2008ko uztailean tabakoaren zerga bereziaren egitura eta tipoak arautzeko zuzentaraua aldatzeko egin zuen zuzentarau-proposamenaz hitz egiten da. Proposamenak, indarrean dagoen legedia modernizatzeko eta gardenago egiteko aldaketa garrantzitsuak proposatu ez ezik, osasun publikoaren babesari ere heltzen dio.

Estatuko zergen bidezko laguntzei dagokienez, gaurkotasuna daukaten kasu bi azpimarratzen dira: I) Kontzertu Ekonomikoari eta estatu-laguntzei buruzko auzi aurreko kontuaren gainean Europako Justizia Auzitegiak emandako ebazpena –aldizkari honetako "Erreferentziak" atalean kopia da, eta editorial honetan ere arestian aipatu da-; eta II) Hungariak abiarazi eta 2008ko uztailean Batzordeak baimendu zuen ekoizpen zinematografikoa zergen bidez sustatzeko programa.

"EBko gaurkotasuna" delakoaren azken atalak Batzordearen Zerga eta Aduanen Batasunaren Zuzendaritza Orokorrek argitaratutako argitalpen interesgarri batzuetara iristeko bidea adierazten digu; argitalpenak "Taxation papers" sailari dagozkio.

"Zergak" aldizkariaren zenbaki honetako lkerke-

Sección de Estudios y Colaboraciones de este número de Zergak, elaborado por **José Rubí Cassinello**, Secretario General Técnico de la Hacienda Foral de Bizkaia, constituye la primera parte de una serie de dos artículos que tendrá continuidad en el próximo número de la revista y se presenta bajo el título: *"Los problemas del Concierto Económico en Europa"*.

El trabajo forma parte de una ponencia del autor en el Curso de Verano de la Universidad del País Vasco sobre "Ayudas de Estado de carácter fiscal" y, en esta primera entrega se propone *"describir la génesis de los llamados problemas comunitarios de la normativa tributaria foral en materia del Impuesto sobre Sociedades desde las primeras decisiones normativas adoptadas"*. Para ello se remonta hasta las Normas Forales de Incentivos Fiscales de 1988 y pone punto final a esta primera fase de su estudio con la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, referencia obligada por constituir en su opinión un elemento clave *"para la peculiar interpretación de ambos ordenamientos, el interno y el comunitario, que ha derivado en la consideración de las Normas Forales de que hablamos como ayudas de estado, con las consecuencias jurídicas, materiales y formales, propias de dicha consideración"*.

El artículo se estructura en tres apartados diferenciados. En el primero de ellos se pregunta el autor si la controversia sobre el encaje del Concierto Económico en Europa no resulta ser sino un problema interno planteado en términos europeos, dicho de otro modo, un problema artificialmente creado por los propios Tribunales de Justicia españoles al interpretar y aplicar la normativa comunitaria a la hora de enjuiciar las normas forales impugnadas.

En el segundo apartado aborda el aspecto competencial, identificando la normativa impugnada que ha dado origen a las cuestiones de derecho comunitario y en el tercero y último, describe el proceso en

ta eta Kolaborazio Saila osatzen duten sei artikuluetako lehena, **José Rubí Cassinello** Bizkaiko Foru Ogasunaren idazkari orokor teknikoak egina, aldizkari honen hurrengo zenbakian jarraituko duen artikuluko biko sailaren lehen atala da, eta honako izenburua du: *"Kontzertu Ekonomikoaren arazoak Europan"*.

Lanak Euskal Herriko Unibertsitateko Udako Ikastaroan egileak "Estatuko zergen bidezko laguntzei" buruz aurkeztutako ponentzia osatzen du, eta lehenengo atal horretan, honakoa bilatzen du: *"arautzeko hartutako lehenengo erabakietatik Sozietateen gaineko Zergari buruzko zergako foru-arautegiak izandako arazo komunitarioak direlakoak nola sortu ziren deskribatzea"*. Horretarako, atzera egiten da, 1988ko Zerga Pizgarriei buruzko Foru Arautegietara arte, eta ikerketaren lehen fase hori 2004ko abenduaren 9an Auzitegi Gorenak emandako ebazpenarekin bukatzen da; ebazpen hori derrigorrezko erreferentzia da, *"aipatzen ari garen Foru Arauak estatu laguntzat jotzea, horrela jotzeari dagozkion ondorio juridiko, material eta formalekin, ekarri duen barneko eta komunitateko ordenamenduei buruzko interpretazio berezira"* funtsezko elementua delako, haren aburuz.

Artikulu hiru ataletan dago egituratuta. Lehenengoan egileak bere buruari galdetzen dio ea Kontzertu Ekonomikoa Europan sartzeari buruzko eztabaida europar terminoetan planteatutako barneko arazoa ez ote den, edo bestela esanda, ea ez ote den Espainiako Justizia Auzitegiek eurek, aurkatutako foru-arauak epaitzeko garaian, komunitateko arautegia interpretatzerakoan eta aplikatzerakoan artifizialki sortutako arazoa.

Bigarren atalean eskuduntzei buruzko alderdiari heltzen dio, komunitateko eskubideari buruzko kontuak eragin dituen aurkatutako arautegia identifikatuz, eta hirugarren eta azkenean,

virtud del cual se ha llegado a la situación actual, abarcando el período comprendido entre 1988 y la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004: por un lado revisa las Decisiones de la Comisión en relación con la normativa foral así como las correlativas decisiones de los Tribunales Comunitarios en relación con las mismas y, por otro, la evolución de la jurisprudencia interna en la materia, señalando los hitos más importantes que han marcado dicha evolución, tanto en las decisiones del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco como del Tribunal Supremo e, incluso, del Tribunal Constitucional.

El tercer apartado del artículo culmina con una batería de conclusiones que extrae el autor de todo el análisis previo, y que, según anticipa, podrán servir de punto de partida para acometer el estudio de los acontecimientos posteriores a la Sentencia de 9 de diciembre de 2004, del Tribunal Supremo –estudio que nos comprometemos a incorporar al siguiente número de la revista-. Reproducimos íntegramente en este editorial esas conclusiones, porque resumen a la perfección las claves que identifica José Rubí para entender “*Los problemas del Concierto en Europa*” –título de su colaboración-:

“PRIMERA. La base de los problemas europeos del Concierto Económico descansa en un doble fundamento: por un lado, el hecho del reconocimiento a un ente subestatal (los Territorios Históricos) de competencias normalmente reservadas a los Estados (fiscalidad directa de las empresas) y, por el otro, la ausencia de instrumentos de armonización en manos de los órganos de la Unión Europea.

SEGUNDA. El problema específico del Concierto Económico en Europa consiste en la interpretación que del elemento de selectividad (en su versión territorial) del concepto de ayuda termine imponiéndose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

TERCERA. Hasta ahora no existe ningún prece-

egungo egoerara iristeko prozesua deskribatzen du, 1988 eta Auzitegi Gorenaren 2004ko abenduaren 9ko ebazpenaren arteko aldia hartuz. Alde batetik, foru-arauari lotuta Batzordeak hartutako erabakiak eta haiei buruz Komunitateko Auzitegiek hartutako erabakiak berrikusten ditu, eta, bestetik, gai horretan barneko jurisprudentziak izandako bilakaera, Euskal Herriko Justizia Auzitegi Gorenaren, Auzitegi Gorenaren eta Konstituzio Auzitegiaren erabakietan bilakaera hori markatu duten gertaerarik garrantzitsuenak adieraziz.

Artikuluko hirugarren atala egileak arestiko azterketatik ateratako ondorioekin bukatzen da; egileak aurreratzen duenez, ondoriook Auzitegi Gorenaren 2004ko abenduaren 9ko ebazpenaren ondorengo gertakizunen azterketari ekiteko abiapuntua izan daitezke –aldizkariaren hurrengo zenbakian azterketa hori sartzeko konpromisoa hartzen dugu-. Editorial honetan osorik kopiatuko ditugu ondorio horiek, “*Kontzertuaren arazoak Europan*” –haren kolaborazioaren izenburua- ulertzeko José Rubí identifikatzen dituen gakoak ezin hobeto laburtzen dituztelako:

“LEHENENGOA. Kontzertu Ekonomikoak Europan dauzkan arazoen oinarria funts bikoitzean datza: alde batetik, estatu azpiko erakunde bati (Lurralde Historikoak) Estatuarentzat gorde ohi diren eskuduntzak onartzea, eta, bestetik, Europako Batasunaren organoen esku bateratze tresnarik ez egotea.

BIGARRENA. Kontzertu Ekonomikoak Europan daukan berariazko arazoa Justizia Auzitegiaren jurisprudenzian laguntza kontzertuaren hautagarritasun elementuari buruz (lurraldeko bertsioan) nagusituko den interpretazioan datza.

HIRUGARRENA. Orain arte ez dago aurrekaririk

dente en el que la Comisión Europea haya utilizado una eventual "selectividad territorial" de las Normas Forales a efectos de calificar su contenido como ayudas de estado. En todos los casos en que la Comisión ha adoptado decisiones formales, éstas se han basado en elementos de selectividad sectorial (Normas Forales de Incentivos a la Inversión de 1988) o material (vacaciones y minivacaciones fiscales y crédito fiscal del 45% para grandes inversiones).

CUARTA. Únicamente en los procedimientos relativos a las cuestiones prejudiciales planteadas por el TSJPV la Comisión Europea ha defendido una interpretación de la selectividad territorial que conllevaría la concurrencia del requisito de manera implícita al ámbito territorial de aplicación de la medida.

QUINTA. Han sido los Tribunales españoles, y más en concreto el Tribunal Supremo, los que han elaborado una jurisprudencia, basada en razonamientos que se han revelado con posterioridad manifiestamente erróneos, en la que la selectividad territorial de las Normas Forales se da por supuesta y consustancial al ámbito de aplicación subjetivo de las mismas, y se impone la normativa estatal como referencia necesaria para la identificación y evaluación de la ventaja ofrecida por la medida."

Con ocasión de la aprobación de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria y del Decreto Foral 41/2006, de 26 de septiembre, que desarrolla su contenido en materia de revisión en vía administrativa, se incluyeron en de la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa importantes novedades relacionadas con la ejecución de los actos que ponen fin a los procedimientos de revisión en vía administrativa o contencioso-administrativa, seguidos frente a actos de aplicación de los tributos.

La segunda colaboración que presentamos, elaborada por **Idoia Zapirain Torrecilla**, Técnico del Depar-

zeinean Europako Batzordeak Foru Arauen balizko "lurraldeko hautagarritasuna" erabili duen, haren edukia estatuko laguntza bezala sailkatzeari begira. Batzordeak erabaki formalak hartu dituen kasu guztietan, hautagarritasun sektorialean (1988ko Inbertsiorako Pizgarriei buruzko Foru Arauak) edo materialean (zerga oporraldiak eta mini oporraldiak eta inbertsio handientzako % 45eko zerga kreditua) oinarritu dira.

LAUGARRENA. EHJAGk planteatutako auzi aurreko kontuei lotutako prozeduretan baino ez du Europako Batzordeak defendatu ondorengoa, alegia, betekizunaren aldebereotasuna inplizituki neurria aplikatzeko lurraldeko esparrura ekarriko lukeen lurraldeko hautagarritasunaren interpretazioa.

BOSGARRENA. Espainiako Auzitegiak, zehazki Auzitegi Gorena, izan dira ondoren argi eta garbi okerrak zirela ikusi den arrazoibideetan oinarritutako jurisprudenzia garatu dutenak; horien arabera, Foru Arauen lurraldeko hautagarritasuna jakintzat eta haien aplikazio eremu subjektiboari kosubstantzialtzat jotzen da, eta estatuko arautegia neurriak emandako abantaila identifikatzeko eta ebaluatzeko derrigorrezko erreferentzia bezala ezartzen da."

Martxoaren 8ko Zergei Buruzko 2/2005 Foru Arau Orokorra eta administrazio bidezko berrikuspeneri buruzko edukia garatzen duen irailaren 26ko 41/2006 Foru Dekretua onartzerakoan, Gipuzkoako Lurralde Historikoko zergei buruzko arautegian, zergak aplikatzeko ekintzen aurrean jarraitutako administrazio edo administrazioarekiko auzi bidezko berrikuspen-prozedurak bukatutzat ematen dituzten ekintzak egikaritzeari lotutako berrikuntza handiak sartu ziren.

Gipuzkoako Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Saileko Teknikaria den **Idoia Zapirain**

tamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, analiza algunas de esas novedades, haciendo especial mención al caso del interés de demora exigible cuando por parte de la Administración tributaria se lleva a cabo la ejecución de un acto resolutorio de los procedimientos de revisión. El análisis, apoyado en numerosas referencias doctrinales y jurisprudenciales, se centra en los procedimientos de revisión que podrían calificarse como "ordinarios" sin entrar, por tanto, en la regulación de los denominados "procedimientos especiales de revisión". Se estructura en tres apartados: una breve introducción, un apartado sobre la forma y el plazo de ejecución de las resoluciones administrativas y judiciales y unas notas sobre las posibilidades de defensa que amparan a quien no esté conforme con el modo en que la Administración ha llevado a cabo la ejecución de una resolución o una sentencia que ponga fin al recurso o a la reclamación interpuesta frente a un acto de aplicación de los tributos.

Si bien la autora toma como referencia en su trabajo la normativa vigente en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, se advierte que el contenido del artículo es también aplicable, en su generalidad, tanto a los otros dos territorios forales como al ámbito de territorio común, dada la similitud existente entre dichas normativas.

A la garantía, a favor de las Administraciones Públicas, de la deuda tributaria derivada de tributos que gravan periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público (el Impuesto sobre Bienes Inmuebles básicamente), se le denomina hipoteca legal tácita porque sus efectos son los de una garantía real que opera de modo automático, sin necesidad de acto de constitución expreso ni de su inscripción, anteponiéndose a los titulares registrales (adquirentes, acreedores hipotecarios).

La hipoteca legal tácita es objeto de regulación en el artículo 78 de la Ley General Tributaria, y en

Torrecillak egindako bigarren kolaborazioak berrikuntza horietako batzuk aztertzen ditu, eta Zergen administrazioak berrikuspen-prozedurak ebazteko ekintza egikaritzen duenean eska daitezkeen berandutzako interesaren kasua azpimarratzen du. Azterketak, doktrina eta jurisprudenziazko erreferentzia askoren laguntzaz, "ohiko"tzat jo litezkeen berrikuspen prozedurei heldzen die, eta, beraz, ez da "berrikuspen prozedura bereziak" direlakoan arautegian sartzen. Hiru ataletan dago egituratuta: hitzurre laburra, administrazio eta justizia ebazpenak egikaritzeko formari eta epeari buruzko atala, eta ebazpenaren egikaritzea edo zergak aplikatzeko ekintza baten aurka jarritako errekurtsioa edo erreklamazioa bukatutzat emateko ebazpena burutzeko Administrazioak izan duen moduarekin ados ez dagoena babesten dituen defentsarako aukerei buruzko oharra.

Bere lanean egileak Gipuzkoako Lurralde Historikoan indarrean dagoen arautegia erreferentziatzen hartzen badu ere, ohartarazi behar da artikularen edukia, orokorrean, beste foru-lurralde biei zein lurralde komunaren esparruari aplikatu dakiekeela, arautegi horien artean dagoen antzekotasuna dela eta.

Erregistro publiko batean erregistra daitezkeen ondasunen edo eskubideen gaineko aldiro zergatetik (batez ere Higiezinaren gaineko Zerga) datorren zorraren Herri Administrazioen aldeko bermeari, legezko isileko hipoteka deritzo, haren ondorioak, automatikoki, berriazko eratze ekintzarik, edo erregistrazterik beharrezkoa izan gabe, erregistroetako tituludunen (eskuratzaileak, hartzekodun hipotekarioak) aurrean jarriz jokatzen duen benetako bermearenak direlako.

Legezko isileko hipoteka Zergei Buruzko Lege Orokorreko 78. artikuluan, eta foru-esparruan, termi-

el ámbito foral, en los mismos términos, en los artículos equivalentes de la Normas Foral General Tributaria de cada uno de los territorios históricos del País Vasco (artículo 76 en Álava y Gipuzkoa y artículo 79 en Bizkaia): *"En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque estos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior"*.

El trabajo de investigación que firman **José Luis Burlada Etxebeste e Inés María Burlada Etxebeste**, profesores ambos de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad del País Vasco se compone de dos partes diferenciadas. En la primera se analiza la génesis y evolución posterior de la hipoteca legal tácita establecida como garantía de la deuda a favor de la Administración tributaria y, en la segunda, se aborda el estudio de los rasgos fundamentales que presenta esta garantía en la actualidad.

Tal y como apunta el autor de la 3ª colaboración de este número de Zergak, cuando los contribuyentes del IRPF presentan su declaración por dicho Impuesto no deben abonar la cuota íntegra del mismo, puesto que previamente les han sido descontadas de sus nóminas, de los rendimientos derivados de su actividad empresarial o profesional, de los rendimientos obtenidos de sus activos financieros (intereses en depósitos a plazo, cuentas corrientes, ganancias en fondos de inversión, etc.) o de otros rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, las retenciones que la empresa, la entidad financiera o el retenedor señalado por la normativa ya han ingresado anticipadamente en la Hacienda. Es decir, la cuota líquida que, en su caso (el resultado podría ser a devolver), el contribuyente del IRPF debe ingresar en Hacienda será el re-

no berberetan, Euskal Herriko lurralde historiko bakoitzeko Zergei buruzko Foru Arau Orokorretan dagozkion artikuluetan (76. artikulua Araban eta Gipuzkoan eta 79.a Bizkaian) arautzen da: *"Erregistro publiko batean inskribatu litezkeen ondasun edo eskubideak, edo haien etekin zuzenak, egiazkoak ala ustezkoak, aldika kargatzen dituzten zergetan, Estatuak, Autonomia Erkidegoek eta tokiko erakundeek lehentasuna izango dute beste edozein hartzeko edo erosleren aurretik, administrazio-ekintza egiten den urte naturalari, eta aurre-aurrekoari, dagozkion zor ez-ordainduak jasotzeko beren eskubideak inskribatu badituzte ere"*.

Euskal Herriko Unibertsitateko Finantza eta Zerga Zuzenbideko irakasleak diren **José Luis Burlada Etxebestek eta Inés María Burlada Etxebestek** sinatutako ikerlana berezitate zati bik osatzen dute. Lehenengoan Zerga Administrazioaren alde zorraren berme moduan ezarritako legeko isileko hipotekaren sorrera eta ondorengo bilakaera aztertzen dira, eta, bigarrean, egun berme horrek dauzkan ezaugarri nagusiak ikertzen dira.

"Zergak" aldizkariaren zenbaki honetako 3. kolaborazioaren egileak adierazten duenez, PFEZren zergapekoek zerga horren aitortpena aurkezten dutenean, ez dute haren kuota osoa ordaindu behar, lehenago euren nominetatik, euren enpresa edo lanbide jardueratik etortitako errendimenduetatik, euren finantza aktiboetatik ateratako errendimenduetatik (eperako gordailuen, kontu korronteen, inbertsio fondoetako irabazien, etab.en interesak) edo errententzionario edo kontura egindako sarrerari lotutako bestelako errendimenduetatik kendu zaizkielako, eta arautegiak adierazitako finantza erakundeak edo atxikitzaileak alde aurretik ordaindu dituztelako Ogasunean. Hots, hala balitz (emaitza dirua itzultzea izan liteke), PFEZren zergapekoak Ogasunari ordaindu beharreko kuota likidua kuota osoari erreten-

sultado de minorar la cuota íntegra en el importe de las retenciones o ingresos a cuenta.

Bonifacio Rubio Montiel, Inspector de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia, advierte en su artículo, -el cuarto de los que se publican en la Sección de "Estudios y Colaboraciones" de este número de Zergak-, de la repercusión que varias sentencias dictadas recientemente por el Tribunal Supremo pueden tener en la aplicación del sistema de retenciones que caracteriza el contexto descrito en el párrafo anterior:

"Así y desde 1978, junto a la obligación tributaria principal del contribuyente del IRPF existe otra doble y distinta a ella que corresponde al pagador de los rendimientos que aquél percibe: por una parte en retener parte de los ingresos y por otra en ingresar dicha retención en Hacienda, tanto si se ha descontado en la nómina o en los productos bancarios como si no se ha hecho.

A lo largo de los años se han suscitado diversas cuestiones ante los Tribunales con referencia a este sistema legal de retenciones y hasta ahora se entendía como algo pacífico que la obligación del retenedor era autónoma a la obligación principal del retenido, contribuyente del IRPF. El significado de esta autonomía era considerar que ambas obligaciones eran independientes, por lo que la Administración podía exigir retenciones que no fueron ingresadas en plazo, aunque el obligado principal contribuyente del IRPF ya hubiese cumplido con dicha obligación."

A juicio del autor las sentencias del Alto Tribunal que selecciona en su trabajo conducen a una interpretación restringida de la autonomía predicada, en el sentido de que no ha de llegar al extremo de generar un enriquecimiento injusto de la Administración cuando de su aplicación tenga lugar un doble pago de Impuestos. Esto "puede ocurrir cuando el retenedor efectuó retenciones

tzioak edota kontura egindako sarrera kentzearen emaitza izango da.

Bizkaiko Foru Aldundiko Ogasun Inspektorea den **Bonifacio Rubio Montielek**, bere artikuluan -"Zergak" aldizkariaren zenbaki honetako "Ikerketak eta Kolaborazioak" Sailean argitaratutako laugarrena- Auzitegi Gorenak duela gutxi emandako zenbait ebazpenek arestiko paragrafoan deskribatutako testuinguruari dagokion erretentzio-sistemaren aplikazioan izan dezaketen eraginaz ohartarazten du:

"Horrela, eta 1978az geroztik, PFEZren zergapekoaren zerga betebeharrak nagusiarekin batera, bestelako bat dago, bikoitza, hark jasotzen dituen errendimenduen ordaintzaileari dagokiona: alde batetik sarreren zati bat atxikitzea eta bestetik atxikipen hori Ogasunari ordaintzea, nominan edo bankuko produktuetan kendu den kasuan edo kendu ez denean ere bai.

Urteotan auzitegien aurrean atxikipen lege sistema horri lotutako zenbait kontu sortu dira, eta, orain arte, zerbait baketsuztat jotzen zen atxikitzailearen betebeharrak PFEZren zergapeko atxikituaren betebeharrak nagusiarekiko autonomia izatea. Autonomia horrek esan nahi zuen betebeharrak biak independenteztat jotzen zirela; beraz, Administrazioak epean ordaindu gabeko atxikipenak eska zitzakeen, PFEZren zergapekoa den betebeharrak nagusiak bere betebeharrak beteta izan arren."

Egilearen aburuz, bere lanean hautatu dituen Auzitegi Gorenaren ebazpenek aldarrikatutako autonomiaren interpretazio murriztura daramate, ez baitu Administrazioaren bidegabeko aberaste bikoitza sortzera iritsi behar hura aplikatzeak zergak birritan ordaintzea dakarrenean. Hura "gerta daiteke atxikitzaileak arauz ezarritakoen azpiko

por debajo de las impuestas reglamentariamente y el retenido tuvo en cuenta dicho importe en su declaración del IRPF, puesto que si posteriormente la Administración exige al primero las retenciones que no efectuó en plazo, se puede producir un enriquecimiento injusto de ésta en el caso de estar extinguida la obligación principal (la autoliquidación del IRPF)".

En el artículo se analizan los supuestos afectados por las referidas Sentencias con el apoyo de ejemplos muy clarificadores, se extraen las consecuencias prácticas derivadas de estas y, en el apartado final de conclusiones, se proponen interesantes soluciones para evitar los efectos indeseados de interpretar el régimen de retenciones y pagos a cuenta desde la óptica del principio de enriquecimiento injusto invocado en las Sentencias.

La quinta colaboración de esta edición de Zergak, de la que son coautoras **Pilar Pascual de Pablo, Lourdes Serna Blanco y Amaia Urkiola Fernández**, profesoras titulares de Escuela Universitaria del Departamento de Economía Aplicada II en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad del País Vasco, parte de una clasificación de los seguros que cubren riesgos de las personas –distinguiendo entre seguros de daños y seguros de sumas y la tipología de ambos- y, a partir de esa clasificación, aborda el tratamiento tributario –en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones- de las prestaciones procedentes de cada una de las diferentes modalidades de seguro sobre las personas.

Además del régimen fiscal aplicable a las prestaciones derivadas de los seguros de daños que afectan a las personas y el de los seguros de vida, incluyen en su trabajo a los instrumentos de ahorro-previsión que, no definiéndose estrictamente como seguros, presentan similitudes con ellos, al tener como objeto la cobertura de contingencias tales

atxikipenak egin zituenean eta atxikitzaileak PFEZren aitorpenean zenbateko hori kontuan hartu zutenean, gerora Administrazioak lehenari epean egin ez zituen atxikipenak eskatzen badizkio, haren aberaste bidegabea gerta baitaiteke, betebeharrak nagusia iraungita egonez gero (PFEZren autoliquidazioa)".

Artikuluari, aipaturiko ebazpenek eragiten dieten kasuak aztertzen dira, adibide oso argigarriek lagunduta, haietatik eratorritako ondorio praktikoa ateratzen dira, eta, ondorioei buruzko azken atalean, atxikipen eta konturako ordainketen erregimena ebazpenetan erabilitako bidegabeko aberastearen printzipioaren ikuspegitik interpretatzeak dakartzan ondorio txarrak ekiditeko irtenbide interesgarriak proposatzen dira.

"Zergak" aldizkariaren edizio honetako bosgarren kolaborazioa Euskal Herriko Unibertsitateko Ekonomia eta Enpresa Zientzietako Fakultateko Ekonomia Aplikatua II Saileko Unibertsitate Eskolako irakasle titularrak diren **Pilar Pascual de Pablo, Lourdes Serna Blanco eta Amaia Urkiola Fernandezek** idatzi dute; pertsonen arriskuak esaltzen dituzten aseguru sailkapenetik abiatzen da –kalteen aseguruak eta zenbatekoen aseguruak eta bien tipologia bereizten ditu- eta, sailkapen horretatik, pertsonen gaineko aseguru modalitate bakoitzetik datozen prestazioen zerga trataerari helburu dio -Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan eta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan-.

Pertsonen eragiten dieten kalteen aseguruetatik eta bizi-aseguruetatik datozen prestazioei aplikatzen diren zerga-erregimena ez ezik, euren lanean aurrerazi-aurreikuspen tresnak ere sartzen dituzte, zehatz-mehatz aseguru bezala definitu ez arren, haiekin antzekotasunak dauzkatelako, helburua bizi-raupena, heriotza edo ezgaitasuna bezalako gerta-

como la supervivencia, la muerte o la invalidez.

A destacar la cualidad sinóptica de los cuadros que se insertan en el texto del artículo, así como interesantes juicios de valor, desde la óptica del principio de equidad, sobre la normativa que regula la fiscalidad de las prestaciones derivadas de las diferentes modalidades de seguros sobre las personas en el Territorio Histórico de Bizkaia.

La reciente reforma mercantil en materia contable trae como consecuencia ineludible la adaptación a esta de la normativa tributaria, en concreto del impuesto que grava el beneficio de las sociedades. Esta adaptación se ha instrumentado en el ámbito foral a través de la Norma Foral de Medidas Fiscales para incentivar la actividad económica, de adaptación del Impuesto sobre Sociedades a la reforma contable y otras medidas tributarias (Norma Foral 14/2008 en Álava, Norma Foral 5/2008 en Bizkaia y Norma Foral 3/2008 en Gipuzkoa), que junto a una serie de novedades para impulsar la economía –como la popular deducción en la cuota líquida del IRPF de 400 euros anuales o el tratamiento tributario para incentivar la cesión temporal a terceros del derecho de uso o explotación de la propiedad intelectual o industrial– procede a adecuar la regulación del Impuesto sobre Sociedades a la normativa contable, como consecuencia del nuevo Plan General de Contabilidad, y es el objeto del artículo de **Juan Ignacio Martínez Alonso**, que cierra la sección de “Estudios y Colaboraciones” de este número de Zergak.

El autor adscrito al Servicio de Inspección de Tributos de la Diputación Foral de Álava, tal y como él mismo avanza en la parte introductoria de su trabajo, comenta en este algunas rigideces que se van a producir entre la normativa contable y la fiscal, sobre todo en el primer ejercicio de aplicación del nuevo Plan General Contable.

Apunta en la introducción del artículo que las dispo-

kizunak estaltzeko izateagatik.

Artikuluaren testuan txertatu diren taulek laburbiltzeko daukaten balioa azpimarratu behar da; baita Bizkaiko Lurralde Historikoan pertsonen gaineko aseguru modalitateetatik datozen prestazioen zergak arautzen dituen arautegiari buruz, ekitate printzipioaren ikuspegitik, egiten dituen balio-epai interesgarriak ere.

Kontularitza kontuetan berriki egin den merkataritza-erreformaren saihestu ezineko ondorioa zergaraue ere hari egokitu beharra da, zehazki, sozietateen etekinaren gaineko zerga. Foru esparruan egokitzapen hori Sozietateen gaineko Zerga kontularitza erreformara egokitzeko eta bestelako neurrietarako, jarduera ekonomikoa pizteko Zerga Neurriei buruzko Foru Arauaren bidez bideratu da (14/2008 Foru Araua Araban, 5/2008 Foru Araua Bizkaian eta 3/2008 Foru Araua Gipuzkoan), eta ekonomia bultzatzeko zenbait berrikuntzarekin batera –hala nola ospetsua egin den 400 euroko itzulketa PFEZren kuota likidoan, edo jabetza intelektual edo industrial erabiltzeko edo ustiatzeko eskubidea aldi baterako hirugarren pertsonen izea bultzatzeko zerga trataera-, Sozietateen gaineko Zergaren araudia, Kontularitza Plan Orokor berriaren ondorioz, kontularitza arautegira egokitzen du; hori da “Zergak” aldizkariaren zenbaki honen “Ikerketak eta Kolaborazioak” atala ixten duen **Juan Ignacio Martínez Alonso**ren artikuluaren gaia.

Egileak –Arabako Foru Aldundiaren Zerga Ikuskapen Zerbitzuari lotua-, lanaren hitzaurrean aurrerazten duenez, artikuluaren kontularitza eta zergarautegien artean gertatuko diren zenbait tirabira aipatzen ditu, batez ere Kontularitza Plan Orokor berria aplikatuko den lehen ekitaldian.

Artikuluaren hitzaurrean adierazten du lurralde

siciones y proyectos mediante los que se está instrumentando la adaptación en el ámbito de territorio común están siendo objeto de algunas reacciones críticas -"... se está achacando a esta reforma que se está separando del principio de neutralidad que debe seguir la transición al nuevo PGC, y que puede modificar la carga fiscal de las empresas sin que su capacidad contributiva se haya visto incrementada o disminuida por estas modificaciones contables, y actualmente se están haciendo observaciones desde algunos colectivos profesionales que pueden ser tenidas en cuenta en los procesos de desarrollo reglamentario de la Norma Foral de Medidas- y fija como principal objetivo de su colaboración el que permita aclarar "algunas zonas oscuras causadas por las discrepancias entre la normativa contable y la fiscal, principalmente en el momento de primera aplicación del nuevo PGC, sabiendo que van a quedar dudas de carácter legal cuya resolución está ahora en el tintero de los legisladores forales y de matiz reglamentario en la lista de deberes de las Diputaciones Forales."

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 la Sentencia de 11 de septiembre de 2008 dictada por la Sala Tercera del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) respondiendo a la petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (TSJPV) en septiembre de 2006, respecto a la conformidad a derecho (consideración o no de ayuda de Estado) de la iniciativa de las haciendas forales del País Vasco mediante la cual fijaron un tipo impositivo en el Impuesto sobre Sociedades inferior al establecido en territorio común. "Ayudas de Estado – Medidas tributarias adoptadas por una entidad regional o local – Carácter selectivo".

komunaren esparruan egokitzapena bideratzeko erabiltzen ari diren xedapen eta proiektuak erantzun kritiko batzuk ari direla jasotzen -"... erreformari leporatzen zaio KPO berrirako trantsizioak jarraitu beharreko neutraltasun printzipiotik bereizten ari dela, eta enpresen zerga-zama alda daitekeela kontularitza aldaketa horiek haien ordaintzeko ahalmena areagotu edo murriztu barik, eta egun lanbide talde batzuetatik Neurriei buruzko Foru Arauen arautegia garatzeko prozesuetan kontuan har daitezkeen oharrak ari dira egiten"; bestalde, bere kolaborazioaren helburua honakoak argitzeko bidea ematea dela dio: "kontularitza eta zerga arautegien arteko desadostasunek eragindako zenbait gune ilun, batez ere KPO berria lehen aldiz aplikatzeko garaian, orain foru legelariak konpontzeke dauzkaten legeari lotutako eta Foru Aldundien betebeharren zerrendan arautzeari lotutako zantzak geratuko direla ikusita."

"Erreferentziak" saila aldizkariaren zenbaki honetan hiru azpiataletan dago egituratuta:

- 1) Lehenengoak, editorial honetan arestian aipatu dugun "Agiriak" izenekoak, 2008ko irailaren 11n Europako Komunitateetako Justizia Auzitegiko (EKJA) Hirugarren Aretok, Euskal Herriko Auzitegi Gorenak (EHAG) 2006ko irailean egindako auzi aurreko erabaki eskaerari erantzunez, eman zuen ebazpena dakar; auzia Euskal Herriko foru ogasunek Sozietateen gaineko Zergaren tipoa lurralde komunean ezarritakoaren azpitik finkatzeko hartutako ekimena zuzenbidearen arabera zenentz ebaztean zetzan (Estatu laguntza jotzen zenentz). "Estatu laguntzak – Erregio edo tokiko erakunde batek hartutako zerga neurriak- Hautagarritasuna".

Asimismo, incluye el texto de una de las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco reactivadas tras el referido pronunciamiento del TJCE de 11 de septiembre de 2008, que puede ser representativa del resto de Sentencias (un total de 18) dictadas con fecha 22 de diciembre de 2008: se trata de la Sentencia 875/2008 dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJPV en el recurso 910/05 por el que la Comunidad Autónoma de la Rioja impugnaba el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005 de la Diputación Foral de Álava, publicado en el BOTHA nº 63 de 3 de junio de 2005 que modifica la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio del Impuesto sobre Sociedades.

- 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 ...".

En este número de Zergak se han seleccionado cuatro consultas que afectan principalmente al IRPF (2) y al Impuesto sobre Sociedades (2):

Bestalde, testuak 2008ko irailaren 11ko EKJAren ebazpenaren ondoren berpiztu ziren Euskal Herriko Justizia Auzitegi Gorenaren ebazpenetako baten testua dakar, eta 2008ko abenduaren 22an emandako gainontzeko ebazpenen (guztira ...) isla izan daiteke hori; 910/05 errekurtsioa zela-eta EHJAGren Administrazioarekiko Auzirako Salak emandako 875/2008 ebazpena da; errekurtsio haren bidez Errioxako Autonomia Erkidegoak Arabako Foru Aldundiaren 2/2005 Zerga Premiazko Foru Dekretua aurkatu zuen; Foru Dekretua ALHAOren 63. zki.an argitaratu zen, 2005eko ekainaren 3an, eta Sozietateen gaineko Zergari buruzko uztailaren 5eko 24/1996 Foru Araua aldatzen zuen.

- 2) Bigarren azpiatalak, "OCTE kontsultak" izenekoak, Zerga-koordinaziorako Organoak jakinarazi dituen zergei buruzko kontsultak biltzeko atala irekitzen du, Zerga Bateratze, Koordinazio eta Elkarlanari buruzko maiatzaren 30eko 3/1989 Legeko 14. artikulua xedatzen duenez: "Lurralde Historikoetako zerga Administrazioek darabiliztaten irizpideen koordinazioa lortzeari begira, kontsulta lotesleak Zerga-koordinaziorako Organoaren txostenaren ondoren argituko dira..."

"Zergak" aldizkariaren zenbaki honetan batez ere PFEZri (2) eta Sozietateen gaineko Zergari (2) eragiten dieten lau kontsulta hautatu dira:

Concepto tributario	Resumen Consulta	Zerga kontzeptua	Kontsultaren laburpena
IRPF	Retenciones IRPF dividendos satisfechos por sociedades patrimoniales – No hay obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta del IRPF por los dividendos percibidos por personas físicas a partir del 1-1-2007, con cargo a beneficios de ejercicios durante los cuales la entidad que los distribuye tributó en régimen de sociedades patrimoniales, con independencia de que en el ejercicio en que los dividendos se distribuyen la entidad sea considerada patrimonial o no.	PFEZ	PFEZ-en atxikpenak ondare sozietateek ordaindutako dibidenduak direla-eta. – 2007-1-1az gozotik, ez dago pertsona fisikoek jasotako dibidenduengatik dibidenduok banatzen dituen erakundeak zergak ondare sozietateen erregimenean ordaindu zituen ekitaldietako etekinei kargatuz PFEZ-ren atxikipenik eta konturako sarre-rarik egiteko beharrik, dibidenduak banatzen diren ekitaldian erakundea ondarekotzat jo zein ez.
IRPF	Tienen la consideración de rendimientos del trabajo las indemnizaciones para compensar a los funcionarios por el uso y deterioro sufrido por el vestuario propio (indemnización por vestuario no uniformado), estando plenamente sujetas al IRPF y a su sistema de retenciones.	PFEZ	Funtzionarioei euren jantziak erabili eta hondatzeagatik ordaintzeko kalte-ordainak (kalte-ordaina uniforme ez den jantziengatik) lanaren etekintzat jotzen dira, eta PFEZri eta haren atxikipen-sistemari guztiz lotuta daude.
IS	Régimen fiscal cooperativa de enseñanza – El incumplimiento del requisito referido a la vinculación entre los socios y los destinatarios principales de la actividad de enseñanza realizada por una sociedad cooperativa trae como consecuencia la no consideración de la cooperativa como de utilidad pública o de iniciativa social a efectos fiscales y, por tanto, la inaplicación del régimen de entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.	SZ	Irakaskuntzako kooperatibaren zerga erregimena. Kooperatiba elkarte batek burututako irakaskuntzaren bazkideen eta jasotzaile nagusien arteko loturari dagokion betekizuna ez betetzearen ondorioa kooperatibari zergei begira onura publikokoa edo gizarte ekimenekoa ez iriztea da, eta, beraz, ez zaio aplikatuko irabazi asmorik gabeko erakundeen eta mezenasgorako zerga pizgarrien erregimena.

IS/IVA	<p>Arrendamiento de parte de una bodega para el almacenamiento de vino:</p> <p>a) Los rendimientos percibidos por el arrendador se califican como rentas procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos, por lo que se ha de practicar retención en concepto de pago a cuenta del IS.</p> <p>b) Se trata de una operación sujeta y no exenta del IVA, por lo que en las facturas se deberá repercutir el Impuesto.</p>	SZ/BEZ	<p>Upategi baten zati baten alokairua ardoa biltzeko:</p> <p>a) Alokatzailleak jasotako errendimenduak hiri-lurreko ondasun higiezin alokairutik datorren errenta bezala sailkatzen dira; beraz, atxikipena egin behar zaio SZ-ren konturako ordainketa kontzeptuan.</p> <p>b) BEZari lotutako eta salbuetsi gabeko operazioa da; beraz, fakturretan Zerga jasalarazi beharko 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 periodo enero-octubre de 2008, que se cerró con una disminución del 3,4% respecto al mismo periodo del año anterior. Como puede deducirse, los ingresos tributarios comienzan a mostrar síntomas de afectación por la coyuntura económica y lo previsible es que la reducción de los ingresos sea más intensa al cierre del ejercicio, a tenor del progresivo empeoramiento de la economía que vienen confirmando casi todos los indicadores. Son significativas: I) la menor recaudación en el impuesto que grava los beneficios de las empresas (150,6 millones de euros menos, -8,5% en el IS), II) la caída de ingresos por IVA consecuente con un

3) Bukatzeko, "Erreferentziak" saileko "Estatistikak" atala Juan Carlos García Amézaga Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Herri Administrazio Saileko Sarrera Kudeaketa eta Zerga-bilketaren Azterketa zerbitzuburuak egin du; "Zergak" aldizkariaren zenbaki honetan, Foru Aldundiek 2008ko urtarril-urria aldiari dagozkion zerga itunduengatik bildutako zergei buruzko informazioa dakar; ekitaldia, aurreko urteko aldi beraren aldean, % 3,4ko murrizketarekin itxi zen. Ondoriozta daitekeenez, egoera ekonomikoa zerga-sarrerei eragiten ari zaiela sumatzen hasi da, eta aurreikus daitekeenez, sarreren murrizketa handiagoa izango da ekitaldia ixterakoan, adierazle ia guztiek baieztatzen duten ekonomiaren egoera gero eta txarragoari jarraituz. Honakoak adierazgarriak dira: I) enpresen etekinen gaineko zergengatik gutxiago biltzen da (150,6 milioi euro gutxiago, %-8,5 SZn; II) BEZak ekarritako sarrerak jaitsi egin dira, jarduera ekonomiko txikiagoaren ondorioz

escenario de menor actividad económica (206 millones de euros menos en el IVA de gestión propia –sin ajustes- -7,7%), III) la brusca disminución de la recaudación por el ITP y AJD derivada sin duda de su dependencia de las operaciones inmobiliarias y financieras, dos de los sectores más afectados (185 millones de euros menos) y IV) la sensible reducción de la recaudación por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, nada sorprendente por su dependencia de otro de los sectores en los que más está incidiendo la coyuntura económica actual, como es el sector del automóvil (20 millones de euros menos, -33%). Solo el IRPF y alguno de los impuestos especiales mantienen provisionalmente una tasa de variación positiva.

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 julio y diciembre de 2008.

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

(206 milioi euro gutxiago norberak kudeatutako BEZan -doikuntzarik gabe- %-7,7); III) OEZ eta EJDengatik bildutakoa tupustean murriztu da, zalantzarik gabe, finantza eta higiezin operazioekiko mendekotasunagatik, haiek baitira sektorerik kaltetuenetakobi (185 milioi euro gutxiago); eta IV) Zenbait Garraiobideren gaineko Zergagatik bildutakoa nabarmen murriztu da, eta ez da harritzekoa, egungo egoera ekonomikoa gehien eragiten ari zaion beste sektoreetako batekiko, hots, automobilaren sektorearekiko mendekotasunagatik (20 milioi euro gutxiago, %-33). PFEZak eta zenbait zerga berezik baino ez diote behin-behinekoan aldaketa-tasa positiboari eusten.

"Informazioa Administrazioetik" sailak Araban, Bizkaian, Gipuzkoan, Euskal Autonomia Erkidegoan, Nafarroako Foru Erkidegoan eta lurralde komunean 2008ko uztailaren eta abenduaren artean onartutako zerga arautegiaren zerrenda dakar.

Bukatzeko, foru-zergari buruzko informazio erabilgarria osatu nahi duen irakurleari, EAeko lurralde historiko bakoitzaren web orrietan (www.alava.net, www.bizkaia.net, www.gipuzkoa.net) eta Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Herri Administrazio Sailaren web orrian (www.ogasun.ejgv.euskadi.net) horretarako jarrita dauden ataletan sartzea gomendatzen diogu; azkenetik, "Foru Zerga Kodea" aplikaziora iris daiteke, eta horrek hiru lurralde historikoetako zerga arautegiaren bertsio integratua eskaintzen du.

A ctualidad Fiscal

ACTUALIDAD ÁLAVA

Normativa tributaria aprobada y publicada en el Territorio Histórico de Álava desde 21 de junio a 10 de diciembre de 2008

Decreto Foral 62/2008, del Consejo de Diputados de 17 de junio, que modifica el artículo 23 del Decreto Foral 60/2002, de 10 de diciembre, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

(B.O.T.H.A. nº 73 de 27-6-08) (Impuesto sobre Sociedades)

Norma Foral 14/2008, de 3 de julio, de medidas fiscales para incentivar la actividad económica, de adaptación del Impuesto sobre Sociedades a la reforma contable y otras medidas tributarias.

(B.O.T.H.A. nº 79 de 11-7-08, Suplemento) (Norma Foral General Tributaria, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Sociedades, Régimen Fiscal de las Cooperativas, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Haciendas Locales, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, Impuesto sobre Construccio-

nes, Instalaciones y Obras, Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Tributo sobre el Juego, Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, Otros temas)

Decreto Foral 66/2008, del Consejo de Diputados de 1 de julio, que aprueba diversas medidas para paliar los daños ocasionados por las recientes inundaciones y modifica la Disposición Transitoria Séptima del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(B.O.T.H.A. nº 79 de 11-7-08) (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Valor Añadido)

Decreto Foral 65/2008, del Consejo de Diputados de 1 de julio, que aprueba el Reglamento regulador de los procedimientos especiales de revisión, del recurso de reposición y reembolso del coste de garantías.

(B.O.T.H.A. nº 83 de 21-7-08) (Norma Foral General Tributaria)

Decreto Foral 71/2008, del Consejo de Diputados de 8 de julio, que regula las obligaciones relativas al número de identificación fiscal y su composición.

(B.O.T.H.A. nº 88 de 4-8-08) (Norma Foral Gene-

ral Tributaria, Impuesto sobre el Valor Añadido)

Orden Foral 536/2008, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 7 de octubre, por la que se aprueba el modelo de impreso 048 de autoliquidación e ingreso del Tributo sobre el Juego mediante apuestas.

(B.O.T.H.A. nº 119 de 17-10-08) **(Tributo sobre el Juego)**

Decreto Foral 97/2008, del Consejo de Diputados de 18 de noviembre, que aprueba el Reglamento de infracciones y sanciones tributarias.

(B.O.T.H.A. nº 140 de 5-12-08) **(Norma Foral General Tributaria)**

Decreto Foral 100/2008, del Consejo de Diputados de 25 de noviembre, que suprime el modelo distintivo para la acreditación del pago del Tributo sobre el Juego, modalidad máquinas o aparatos automáticos.

(B.O.T.H.A. nº 141 de 10-12-08) **(Tasa Fiscal sobre el Juego)**

ACTUALIDAD BIZKAIA

Normativa tributaria aprobada y publicada en el Territorio Histórico de Bizkaia desde 1 de junio de 2008 a 25 de noviembre de 2008

NORMA FORAL 4/2008, de 30 de junio, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia a las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por la Ley 28/2007, de 25 de octubre.

Con fecha 25 de octubre del presente año, se ha aprobado la Ley 28/2007, por la que se modifica el Concierto Económico con la Comunidad Au-

tónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, recogiendo el acuerdo segundo de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007, que convino por unanimidad su modificación, con arreglo al mismo procedimiento seguido para su aprobación.

Estas modificaciones obligan a realizar cambios normativos en las Normas Forales reguladoras de los Impuestos a fin de adecuar su contenido a la nueva redacción que presenta el Concierto Económico, cambios que tendrán los mismos efectos que la Ley por la que se modifica el mencionado Concierto.

NORMA FORAL 5/2008, de 30 de junio, por la que se aprueban medidas fiscales para incentivar la actividad económica, de adaptación del Impuesto sobre Sociedades a la reforma contable y otras medidas tributarias.

En los últimos meses, se han producido diversas circunstancias de índole económica, que han dado lugar a una coyuntura adversa, que debe ser atajada mediante la adopción de medidas de impulso económico para mejorar la eficiencia de la economía en su conjunto.

En este sentido, en el Título I de la presente Norma Foral se adopta un conjunto de medidas destinadas a incentivar la actividad económica, materializándose en la modificación de diferentes figuras impositivas del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia.

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a fin de contribuir a mejorar la situación económica de los contribuyentes vizcaínos, se introducen diversas medidas, destacando, entre ellas, la incorporación de un nuevo beneficio fiscal consistente en una deducción en la cuota líquida

del Impuesto de 400 euros anuales.

Asimismo, se ha procedido a la elevación de la reducción por tributación conjunta y de las deducciones personales y familiares, así como a la modificación de la tarifa del Impuesto, con el objeto de adecuar todas estas materias al efecto que el alza de los precios ha producido en las economías domésticas.

De forma coordinada con las citadas modificaciones se eleva el mínimo establecido en la obligación de autoliquidar por los contribuyentes que obtengan rentas procedentes del trabajo de 9.000 a 12.000 euros.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, siguiendo las tendencias de otros regímenes tributarios internacionales del ámbito de la Unión Europea, se establece un tratamiento tributario para incentivar la cesión temporal a terceros del derecho de uso o explotación de la propiedad intelectual o industrial, tanto si ha sido desarrollada por la empresa cedente como si son adquiridos para su posterior cesión. A estos efectos, se establecen exenciones parciales de los ingresos procedentes de dicha cesión de diferente intensidad para cada uno de los supuestos, un 60 por 100 y un 30 por 100, respectivamente, con el objeto de fomentar que las empresas desarrollen este tipo de actividades, favoreciendo la internacionalización de las empresas investigadoras e innovadoras, y completando, de esta manera, el elenco de incentivos fiscales a la investigación, el desarrollo y la innovación existentes en la normativa de este impuesto en Bizkaia, recientemente reforzados con la reforma acometida en el 2007.

En lo que se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dado el incremento sufrido por los índices de refe-

rencia que se utilizan para fijar los intereses de los préstamos hipotecarios, se prevé que en las operaciones de ampliación del plazo de préstamos con garantía hipotecaria concedidos para la adquisición, construcción y rehabilitación de la vivienda habitual, los titulares del préstamo puedan disfrutar de la no sujeción de la cuota fija de la modalidad de actos jurídicos documentados por el otorgamiento de documentos notariales que graven estas operaciones, que podrán extenderse en papel común. Asimismo, se declaran exentas del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados las escrituras públicas que documenten las operaciones de constitución, novación y cancelación de hipoteca inversa, así como las escrituras públicas que documenten las aportaciones a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.

Por otra parte, se recogen una serie de modificaciones normativas dirigidas a incorporar en el sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia una serie de peculiaridades en la tributación de los partidos políticos, en línea con su nuevo régimen tributario en el ámbito de territorio común y derivado de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de partidos políticos. En este sentido, se regula su tratamiento tributario a los efectos de diversos impuestos, tales como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, destacando el relativo al Impuesto sobre Sociedades en el que siendo de aplicación a los mismos el régimen de tributación de las entidades parcialmente exentas, se establece la exención de los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran su patrimonio y de los rendimientos procedentes de las explotaciones económicas propias, siempre que, en este segundo supuesto, lo solicite el partido político y lo declare la Administración tributaria.

Uno de los pilares básicos del Título I de la presente Norma Foral es la adopción de una serie de prevenciones destinadas principalmente a evitar el fraude fiscal, mediante la introducción, entre otras medidas, de un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria para los contratistas y subcontratistas, así como ciertos supuestos que completarían la denominada "doctrina del levantamiento del velo" en el ámbito tributario. Con esta misma finalidad, se ha procedido a modificar el Decreto Foral Normativo 4/1988, por el que se adaptan a la normativa fiscal vizcaína las medidas tributarias contenidas en el Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, al objeto de adecuarlo a la nueva redacción del artículo 108 de la citada Ley, así como a tipificar en la Norma Foral General Tributaria una nueva infracción tributaria y a fijar la sanción correspondiente para los casos en que se hayan comunicado datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo.

Con idéntico objetivo a las medidas anteriores y en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, se implanta una nueva obligación de información para las empresas en la que se harán constar los administradores o miembros del Consejo de Administración de la entidad, así como los socios y las entidades participadas, siempre que en los dos últimos casos, la participación sea igual o superior al 5%. Esta obligación se complementa con la tipificación de una nueva infracción tributaria y su sanción correspondiente para el supuesto de su incumplimiento.

Para finalizar, en el citado Título I, con el objeto de adecuar nuestro sistema tributario a las necesidades que van surgiendo en una administración tributaria dinámica, se realizan determinadas modificaciones de carácter técnico. Así, destacan las correspondientes a las referencias normativas que en todas las disposiciones se hacían a la derogada Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Per-

sonas Físicas, así como el acomodo de la terminología de la normativa fiscal a la nueva Ley del Suelo del Parlamento Vasco, tanto en lo que se refiere a las viviendas de protección pública, como a la nueva clasificación del suelo.

Por su parte, el Título II de la presente Norma Foral está dedicado a la adaptación de la normativa fiscal reguladora del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia a la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

Esta Ley ha modificado el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas, la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, la Ley de Cooperativas y la de Auditoría de Cuentas, además de autorizar la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad y un plan específico para las pequeñas y medianas empresas, modificaciones, todas ellas, que han entrado en vigor el 1 de enero de 2008.

Es evidente la necesaria adecuación de la normativa reguladora de la imposición empresarial a los nuevos planes contables, toda vez que el Impuesto sobre Sociedades parte del resultado contable para determinar la base imponible sometida a tributación, por lo que cualquier modificación de dicho resultado afecta a la determinación de esa base impositiva. En este sentido, se hace necesaria la reforma de algunos preceptos de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, y, en especial, los relacionados con las correcciones en materia de gastos y en materia de ingresos al resultado contable para la obtención de la base imponible. Estas modificaciones se han realizado con la pretensión de que el Impuesto sobre Sociedades tenga una posición neutral en la refor-

ma contable, persiguiendo que afecten lo menos posible a la cuantía de la base imponible que se deriva de las mismas, en comparación con la regulación anterior.

Además, se introducen varias modificaciones en la normativa del Impuesto sobre Sociedades que obedecen a simples adecuaciones terminológicas de la misma a la nueva legislación mercantil.

DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2008, de 10 de junio, por el que se modifican la NF 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lo que se refiere al concepto de rehabilitación de edificaciones, y la Norma Foral 5/1999, de 15 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en sus artículos 26 y 21, respectivamente, que el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes se regirán por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, salvo en lo que respecta a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero, a quienes les será de aplicación la normativa autónoma del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, ha introducido novedades en las Leyes de los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre la Renta de no Residentes, que requieren, a su vez, la reforma de las Normas Forales reguladoras de ambos impuestos en el Territorio Histórico de Bizkaia.

En este sentido, se modifica el concepto de reha-

bilitación de edificaciones, al objeto de propiciar un mejor tratamiento de ciertas obras en la imposición indirecta, como medida para dinamizar la actividad de la construcción, impulsando así el crecimiento y la creación de empleo. A estos efectos, se excluye el suelo del valor de los edificios para computar si una obra supera o no el 25 por 100 de su valor. Esta exclusión supone una modificación sustantiva del concepto respecto a su regulación anterior. Igualmente, se especifica con mayor precisión el valor de las edificaciones con el que ha de efectuarse la comparación y el momento de su determinación.

Además, se dispone el adecuado régimen transitorio para asegurar que no se producen situaciones de inequidad en la aplicación del nuevo concepto de rehabilitación, que es considerablemente más amplio que el anterior.

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se amplía el ámbito de las exenciones en relación con la Deuda Pública y otros instrumentos de renta fija para todos los no residentes sin establecimiento permanente, con independencia de su lugar de residencia.

DECRETO FORAL NORMATIVO 3/2008, de 10 de junio, de medidas fiscales urgentes para paliar los daños ocasionados por las recientes inundaciones.

Los recientes episodios de intensas lluvias han provocado inundaciones y desbordamientos de ríos y arroyos, afectando a producciones, infraestructuras y servicios públicos y privados, viviendas, industrias y comercios.

La magnitud de estos hechos, sus efectos catastróficos y su proximidad en el tiempo exigen, desde el principio de solidaridad, una acción de las Institu-

ciones del Territorio Histórico de Bizkaia tendente a la adopción de medidas paliativas y reparadoras que sean adecuadas a la situación creada y contribuyan al restablecimiento gradual de la normalidad para los ciudadanos en las zonas siniestradas.

Las previsiones contenidas en el apartado 3 del artículo 60 de la Norma Foral 5/2006, de 29 de diciembre, General Presupuestaria, y en el apartado 2 del artículo 8 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, unidas a la necesidad de una actuación inmediata por parte de los poderes públicos con la finalidad de ayudar y paliar en la medida de lo posible a los damnificados, de tal forma que se sientan apoyados y se impulse económicamente las nuevas inversiones, exigen la utilización de la vía del Decreto Foral Normativo, consiguiendo así que las medidas contenidas en el mismo tengan efectos inmediatos, dándose cuenta del mismo a las Juntas Generales para su posterior ratificación.

El contenido de esta disposición es de naturaleza doble, fiscal y presupuestaria. Por una parte, se adoptan una serie de medidas fiscales cuyo fin es ayudar a los particulares a soportar los daños ocasionados, y por otra, se autorizan los créditos adicionales necesarios para atender situaciones sobrevenidas como consecuencia de las inundaciones extraordinarias por un importe ampliable de 30 millones de euros y se establece la concesión de una ayuda directa vinculada a la declaración de siniestro de los vehículos automóviles afectados y al pago del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte de los que les sustituyan.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 118/2008, de 24 de junio, por el que se modifica el Decreto Foral 113/1996, de 8 de octubre, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal.

La composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal está regulada, en el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia, por el Decreto Foral 113/1996, de 8 de octubre.

Hasta el presente, la obtención y utilización del número de identificación fiscal por los menores de catorce años de nacionalidad española, que no tienen obligación de obtener el documento nacional de identidad, así como por los extranjeros menores de dieciocho años, ha sido obligatoria tan sólo cuando eran empresarios o profesionales. Para el resto de dichos menores, la obtención y utilización ha sido opcional, haciéndose constar, a falta de dicho documento, el número de identificación fiscal de su representante legal.

La lucha contra las distintas formas de fraude fiscal llevada a cabo por esta Hacienda Foral aconseja terminar con esta práctica, regulándose que, a partir de la entrada en vigor del presente Decreto Foral, los menores de edad deberán utilizar su propio número de identificación fiscal en las operaciones de naturaleza tributaria, siendo obligatorio que figuren también los datos de su representante legal.

A la anterior modificación se añade que las entidades de crédito ya no van a poder realizar apuntes en las distintas cuentas mientras no dispongan del número o números de identificación fiscal correspondientes a sus titulares. Hasta que llegue ese momento, podrán abrir cuentas, pero no realizar anotaciones en las mismas, disponiendo de un plazo de 15 días para obtener el número de identificación fiscal o, en caso contrario, cerrar las cuentas.

ORDEN FORAL 1.480/2008, de 30 de mayo, por la que se aprueba el modelo 576 de autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, el modelo 06 de declaración del Impuesto Especial sobre Determinados

Medios de Transporte, exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática.

El apartado 1 del artículo 71 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, señala que el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte deberá ser objeto de autoliquidación e ingreso por el sujeto pasivo en el lugar, forma, plazos e impresos que se establezcan.

Asimismo, el apartado 3 del citado artículo dispone que para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte, deberá acreditarse el pago del impuesto o, en su caso, el reconocimiento de la no sujeción o de la exención.

Por otra parte, la mencionada Ley 38/1992 es objeto de modificación, con efectos de 1 de enero de 2008, por la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, haciendo necesaria la aprobación de nuevos modelos del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

De acuerdo con lo expuesto resulta necesario aprobar un nuevo modelo de autoliquidación 576 y un nuevo modelo 06 de declaración de exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo, correspondientes ambos al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, que se adapten a las importantes modificaciones normativas introducidas en la Ley de Impuestos Especiales.

Por otro lado, el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia tiene entre sus objetivos el de realizar actuaciones de información y asistencia al ciudadano, que faciliten y favorezcan el cumplimiento voluntario de sus

obligaciones fiscales y reduzcan en lo posible los costes indirectos que tal cumplimiento lleva aparejados, de acuerdo con los principios de aplicación del sistema tributario regulados en el artículo 2 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Lo señalado anteriormente, unido a la necesidad de implantar un adecuado control de las autoliquidaciones del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, hace que se considere necesario el establecimiento de la presentación por medios telemáticos de las autoliquidaciones del Impuesto, en aquellas operaciones que se encuentran sujetas y no exentas del mismo.

ORDEN FORAL 1.533/2008, de 5 de junio, por la que se aprueban los modelos 200 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 y se regula el procedimiento para su presentación telemática, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2007.

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 artí-

culo 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 fiscal, 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 Histórico de Bizkaia para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2007.

Por otra parte, es objetivo del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia la realización de actuaciones de información y asistencia al ciudadano, que faciliten y favorezcan el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales y reduzcan en lo posible los costes indirectos que tal cumplimiento lleva aparejado, de acuerdo con los principios de aplicación del sistema tributario establecidos en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

En los últimos años, la Administración tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, situándose a la vanguardia de las Administraciones de nuestro entorno, ha realizado un importante esfuerzo de potenciación de los medios telemáticos, que se ha plasmado en los distintos servicios que se han puesto a disposición de los contribuyentes.

De esta forma, mediante Ordenes Forales 2.507/2002, de 3 de septiembre, y 1800/2005, de 13 de julio, se establecieron las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet para determina-

dos contribuyentes y modelos. Las citadas Ordenes Forales regularon, con carácter obligatorio, la presentación por vía telemática de determinados modelos para aquellos obligados tributarios que, en el ámbito de su actividad económica, diesen empleo a un mínimo de veinticinco y diez trabajadores, respectivamente, por cuenta ajena.

Por otra parte, la Orden Foral 642/2007, de 7 de marzo, estableció con carácter obligatorio, la presentación del modelo 200 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en Bizkaia y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, mediante el sistema Bizkaibai, con independencia del número de trabajadores por cuenta ajena.

Recientemente, la Orden Foral 342/2008, de 5 de febrero, con efectos de 1 de julio de 2008, ha extendido la obligatoriedad de la presentación telemática de declaraciones, autoliquidaciones y solicitudes de certificados tributarios susceptibles de ser presentados o solicitados por este medio a todas las personas jurídicas, entidades y demás contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, con independencia del número de trabajadores por cuenta ajena que empleen en su actividad.

Por este motivo, la presente Orden Foral tiene por objeto regular el procedimiento y las condiciones para la presentación telemática de los modelos 200 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 2007, con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obliga-

ciones tributarias.

ORDEN FORAL 1.593/2008, de 11 de junio, por la que se desarrolla el Decreto Foral Normativo 3/2008, de 10 de junio, de medidas urgentes para paliar los daños ocasionados por las recientes inundaciones extraordinarias, a efectos de la obtención del Certificado de Damnificado.

La aplicación de las medidas previstas en el Decreto Foral Normativo 3/2008, de 10 de junio, de medidas urgentes para paliar los daños ocasionados por las recientes inundaciones extraordinarias, conlleva la instrucción y tramitación de los expedientes en los que pueden estar implicados los afectados.

A este respecto, el apartado 3 del artículo 1 del citado Decreto Foral Normativo establece que la aplicación de las medidas paliativas queda supeditada a una certificación emitida por el correspondiente Ayuntamiento en la que queden acreditados los daños sufridos, según el procedimiento que se establezca mediante Orden Foral.

Con el objeto de reducir los trámites burocráticos necesarios para la concesión de las medidas fiscales a las que los interesados puedan tener derecho, homogeneizando las certificaciones que habrán de emitir todos los Ayuntamientos implicados, se estima necesaria la aprobación de un documento único que sirva para justificar las solicitudes y concesiones de las medidas a que haya lugar.

ORDEN FORAL 1.594/2008, de 11 de junio, por la que se aprueba el modelo 130 correspondiente al pago fraccionado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 111 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de

las Personas Físicas, establece, con carácter general, para los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, la obligación de efectuar e ingresar pagos fraccionados a cuenta de dicho Impuesto, en las condiciones que reglamentariamente se determine.

La reciente aprobación del Decreto Foral 89/2008, de 27 de mayo, por el que se modifican los porcentajes de retención e ingresos a cuenta aplicables a los rendimientos del trabajo y actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha modificado la información a cumplimentar para el ingreso de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Esta modificación obliga a la adaptación del modelo 130.

ORDEN FORAL 1.663/2008, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 560 de autoliquidación del Impuesto sobre la Electricidad.

El Decreto Foral Normativo 3/1997, de 16 de setiembre, dispuso la aplicación en el Territorio Histórico de Bizkaia de la normativa que a efectos de los Impuestos Especiales de Fabricación esté establecida para el territorio de régimen común, correspondiendo a las Diputaciones Forales, en virtud del artículo 33 del Concierto Económico, aprobar los modelos de autoliquidación de los Impuestos Especiales de Fabricación y señalar los plazos de ingreso.

Por medio de la Orden Foral 671/1998, de 23 de febrero, por la que se aprueba el modelo de impreso de autoliquidación del Impuesto sobre la Electricidad, quedó aprobado el modelo 560.

Por otro lado, mediante la Orden Foral

3.623/2000, de 11 de diciembre, del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas, se estableció 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 y se regularon las condiciones generales y el procedimiento por el que se instrumentan dichas relaciones.

La presentación telemática de este modelo se reguló primeramente mediante la Orden Foral 4.032/2003, de 16 de diciembre, estando regulada en la actualidad mediante la Orden Foral 342/2008, de 5 de febrero, del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas.

Es objeto de la presente Orden Foral la aprobación de un nuevo modelo 560 de autoliquidación del Impuesto sobre la Electricidad.

ORDEN FORAL 1.721/2008, de 20 de junio, por la que se aprueba el nuevo modelo de letra de cambio.

La Diputación Foral mediante Decreto Foral 224/2005, de 27 de diciembre, aprobó el manual de Identidad Corporativa de la Diputación Foral de Bizkaia con el objeto de proyectar una imagen uniforme que permitiera reflejar, al amparo de una única identidad visual, las actividades de los diferentes departamentos y organismos dependientes de los mismos.

En el artículo 2 del mencionado Decreto Foral se dispone que la marca corporativa de la Diputación Foral de Bizkaia deberá figurar en todo caso, y con carácter genérico, en documentos, impresos, sellos y membretes de uso oficial.

Por este motivo, se hace preciso aprobar un nuevo modelo de letra de cambio adaptado a la nueva

imagen corporativa.

Por otra parte, el artículo 81 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado en el Decreto Foral 106/2001, establece que se regulará mediante Orden Foral del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas publicada en el Boletín Oficial de Bizkaia, la forma, estampación, especie, características y numeración de los efectos timbrados.

ORDEN FORAL 1.954/2008, de 17 de julio, por la que se aprueba el modelo 30-A de autoliquidación de la modalidad de documentos mercantiles del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Mediante Orden Foral 612/1985, de 9 de mayo, se aprobó el modelo 30-A, a utilizar para la declaración-liquidación en metálico de los excesos en letras de cambio.

Por otra parte, la Norma Foral 5/2008, de 30 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales para incentivar la actividad económica, de adaptación del Impuesto sobre Sociedades a la reforma contable y otras medidas tributarias, ha procedido a la modificación del artículo 35 de la Norma Foral 3/1989, de 21 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, eliminando el timbre móvil y estableciendo que los documentos que realicen una función de giro o suplan a las letras de cambio tributen en metálico conforme a la escala de gravamen correspondiente a las letras de cambio mediante el empleo del modelo habilitado para ello.

Esta circunstancia aconseja la aprobación de un nuevo modelo 30-A en el que deberán de autoliquidarse, además del exceso de las letras de cambio sobre la base liquidable de 192.323,87 euros, los

documentos mercantiles que realicen una función de giro o suplan a las letras de cambio y los certificados de depósito, cualquiera que sea su cuantía.

ORDEN FORAL 2.852/2008, de 30 de octubre, por la que se suprime el modelo de distintivo acreditativo del pago de la Tasa Fiscal sobre el Juego para máquinas y aparatos automáticos.

Mediante Orden Foral 3464/1993, de 28 de diciembre, se aprobó entre otros modelos, el modelo 043-M, de la Tasa Fiscal sobre el Juego para máquinas o aparatos automáticos.

Como complemento a la disposición anterior la Orden Foral 870/1998, de 10 de marzo, aprobó el modelo de distintivo acreditativo del pago de la Tasa Fiscal sobre el Juego para máquinas y aparatos automáticos.

Al objeto de simplificar y racionalizar las obligaciones derivadas de la aplicación de este tributo, se procede por la presente Orden Foral a la supresión del modelo de distintivo acreditativo del pago de la Tasa Fiscal sobre el Juego para máquinas y aparatos automáticos.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

Normativa tributaria aprobada en el Territorio Histórico de Gipuzkoa desde el 1 de junio de 2008 hasta el 15 de noviembre de 2008

Norma Foral 3/2008, de 9 de julio, por la que se aprueban medidas fiscales para incentivar la actividad económica de adaptación del Impuesto de Sociedades a la reforma contable y otras medidas tributarias. (BOG 11-07-2008)

Norma Foral 4/2008, de 29 de octubre, de modificación de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas. (BOG 3-11-2008).

Norma Foral 5/2008, de 11 de noviembre, por la que se aprueba la Cuenta General del Presupuesto del Territorio Histórico de Gipuzkoa para 2006. (BOG 14-11-2008).

Decreto Foral 61/2008, de 24 de junio, de modificación del Decreto Foral 40/2006, de 12 de septiembre, por el que se regula la acreditación de la identidad y la representación en las actuaciones ante la Administración Foral. (BOG 25-06-2008)

Decreto Foral 62/2008, de 24 de junio, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para el año 2008 en el ámbito de los fines de interés general. (BOG 02-07-2008)

Decreto Foral 64/2008, de 15 de julio, por el que se desarrollan las obligaciones censales y las relativas al número de identificación fiscal. (BOG 16-07-2008).

Orden Foral 548/2008, de 17 de junio, por la que se modifica la Orden Foral 1.311/2007, de 19 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 039 de comunicación de datos, correspondiente al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, la Orden Foral 1.330/2001, de 21 de diciembre, y la Orden Foral 599 Bis/2005, de 27 de diciembre, estas últimas relacionadas con el ámbito de los Tributos sobre el juego. (BOG 20-06-2008)

Orden Foral 577/2008, de 24 de junio, por la que se aprueban las modalidades de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre So-

ciudades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes, los modelos 200, 220, 20G y 22G para su presentación, el modelo 20C del recurso carente permanente correspondiente a los citados Impuestos, los diseños físicos y lógicos de los modelos 200 y 220, y la forma de ingreso, plazo y los lugares de presentación. . (BOG 25-06-2008)

Orden Foral 613/2008, de 7 de julio, por la que se actualiza el porcentaje previsto en el artículo 98.3 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en relación a los honorarios a percibir por peritos externos. (BOG 10-07-2008)

Orden Foral 640/2008, de 15 de julio, por la que se regula la composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica. (BOG 16-07-2008)

Orden Foral 847/2008, de 8 de octubre (desarrolla el Decreto Foral 49/2006, de 5 de diciembre, relativo a consultas tributarias escritas). (BOG 22-10-2008)

Orden Foral 920/2008, de 21 de octubre, aprobar la carta de servicios de la Atención Ciudadana Presencial 2008 (BOG 03-11-2008)

Orden Foral 952/2008, de 31 de octubre, por la que se modifica la Orden Foral 599 Bis/2005, de 27 de diciembre, por la que se establece el procedimiento de ingreso mediante domiciliación bancaria del tributo sobre el juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos (BOG 12-11-2008)

Convenios de colaboración entre el Consorcio de Aguas de Gipuzkoa y la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG 06-08-2008).

Criterios generales del Plan de Comprobación Tributaria para el año 2008 del Departamento de Hacienda y Finanzas. (BOG 16-07-2008)

NORMA FORAL 3/2008, de 9 de julio, por la que se aprueban medidas fiscales para incentivar la actividad económica de adaptación del Impuesto de Sociedades a la reforma contable y otras medidas tributarias.

La presente Norma Foral viene a recoger en primer lugar, una serie de medidas que introduce modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como en la normativa sustantiva de determinadas figuras impositivas al objeto de dotar de mayor rigor técnico a sus disposiciones y de introducir cambios de carácter sustantivo con relación a la aplicación de nuevas exenciones, a la mejora en los procedimientos de aplicaciones de los tributos y a las medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

En segundo lugar, tanto los cambios citados en el párrafo anterior como la reforma aprobada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, exige modificar el Impuesto sobre Sociedades, introduciendo los cambios motivados por aquella.

En tercer lugar y para terminar, la aprobación en territorio común de determinadas modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes exigen, según lo dispuesto en el vigente Concerto Económico, adaptar la regulación de dichos tributos en el Territorio Histórico a los cambios introducidos.

Todo ello conlleva la estructuración de la presente Norma Foral en tres títulos: El primero de aproba-

ción de medidas para incentivar la actividad económica e introducir otras medidas tributarias; el segundo de ajuste de la normativa del Impuesto sobre Sociedades a la reforma contable y de otras modificaciones y el tercero de adaptaciones de la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido y de la del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a modificaciones aprobadas en territorio común. Y ello acompañado de cinco disposiciones adicionales, seis disposiciones transitorias, una derogatoria y una final.

NORMA FORAL 4/2008, de 29 de octubre, de modificación de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Esta Norma Foral de artículo único añade un párrafo al artículo 18 punto b) de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física, de tal forma que las retribuciones indemnizaciones, prestaciones económicas y pensiones abonadas por la Administración Pública a altos cargos y personal eventual por cese, pasan a ser consideradas, de forma expresa, rendimientos de trabajo de naturaleza dineraria, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, quedando de esta forma resuelto el debate planteado en torno a este tipo de rendimientos.

DECRETO FORAL 61/2008, de 24 de junio, de modificación del Decreto Foral 40/2006, de 12 de septiembre, por el que se regula la acreditación de la identidad y la representación en las actuaciones ante la Administración Foral.

La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, tiene carácter básico en lo que respecta a previsiones tales como las relativas a las formas de identificación y autenticación. Aunque, tienen per-

fecto encaje los medios de identificación y autenticación regulados en la normativa foral, precisamente el carácter sustantivo de la Ley hace necesario una adaptación de algunos aspectos de la normativa foral a la misma.

Además, la propia experiencia acumulada durante la vigencia del Decreto Foral 40/2006, de 12 de septiembre, y su antecesor 107/2003, de 30 de diciembre, ha puesto igualmente de manifiesto la necesidad de arbitrar nuevos sistemas de acreditar la identidad, paralelamente a la imposición de la obligación de utilizar la vía electrónica por parte de determinados sujetos o colectivos y/o para todas o determinadas actuaciones y/o trámites administrativos, siempre observando y respetando el principio de proporcionalidad entre el sistema o medio de acreditación exigido y la naturaleza o las circunstancias de la actuación o trámite de que se trate, tal y como exige la Ley antes citada.

Por tanto, éstos son los motivos que avalan la modificación que se contiene en el presente Decreto Foral, y si bien la irrupción de la Ley 11/2007, de 22 de junio, obliga a una revisión general y más exhaustiva de toda la normativa foral vigente actualmente en materia de administración electrónica, que tenga por objeto una regulación integral del tema incluyendo aspectos todavía no tratados (como las notificaciones electrónicas o los registros electrónicos), en el presente caso no se ha considerado necesario esperar a esa regulación integral, puesto que se trata de una modificación puntual que afecta a un aspecto específico dentro de la complejidad de aspectos que integran la administración electrónica (los medios de acreditación de la identidad y la obligatoriedad del uso de la vía electrónica en las relaciones con las administraciones públicas), aspecto que, en el ámbito foral, viene regulado expresamente en el Decreto Foral 40/2006, de 12 de septiembre, en el contexto de las formas de acredi-

tar la identidad en cualquier tipo de actuación (presencial, escrita, telefónica o electrónica) ante la Administración Foral, lo que permite su tratamiento separado e independiente.

DECRETO FORAL 62/2008, de 24 de junio, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para el año 2008 en el ámbito de los fines de interés general.

Como todos los años, desde la publicación de la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, la Diputación Foral actualiza la relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general, así como las entidades beneficiarias y los requisitos y condiciones que dichas actividades deben cumplir, a los efectos de la aplicación de los beneficios fiscales previstos en esa Norma.

El presente Decreto Foral relaciona las actividades que para el año 2008 se declaran prioritarias, así como las entidades beneficiarias a las que se deben dirigir las aportaciones, en su caso, y los requisitos y condiciones que se deben cumplir en el desarrollo de las referidas actividades.

DECRETO FORAL 64/2008, de 15 de julio, por el que se desarrollan las obligaciones censales y las relativas al número de identificación fiscal.

Tras la aprobación de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, se ha procedido a la modificación paulatina de los diversos Decretos Forales que desarrollaban la misma. No obstante, hasta la fecha no se ha realizado modificación alguna con respecto a determinadas obligaciones formales que son objeto del presente Decreto Foral. Su nueva regulación, no obstante, no obedece tanto a una mo-

dificación sustantiva del régimen aplicable, sino a una necesidad de coordinación entre las diferentes administraciones tributarias debido al tipo de información que se obtiene mediante el cumplimiento de dichas obligaciones formales.

La introducción en el ámbito del Territorio Común de diversas novedades, referentes a obligaciones formales tales como las relativas al número de identificación fiscal, las obligaciones censales y la obligación de informar sobre operaciones con terceras personas, aconsejan coordinar la normativa a los efectos de una gestión armonizada.

La divergencia de criterios entre diferentes Administraciones tributarias con respecto a estas obligaciones formales podría suponer una descoordinación de las mismas y, consecuentemente, una mayor dificultad a la hora de aplicar los diferentes procedimientos tributarios. Todo ello sin perjuicio de la racionalización de la regulación y de las mejoras que han sido introducidas en el ordenamiento en cuanto a las citadas obligaciones formales.

El Decreto Foral se estructura en cuatro capítulos, con un total de 34 artículos, así como una disposición adicional, dos disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y tres disposiciones finales.

Entre las principales novedades que introduce este Decreto Foral cabe destacar las obligaciones relativas al número de identificación fiscal reguladas en su capítulo tercero y la introducción por primera vez de un procedimiento de comprobación censal, regulada en el capítulo cuarto.

Por último señalar que entre las disposiciones adicional, transitorias, derogatoria y finales se ha derogado los decretos forales que regulaban las citadas obligaciones formales así como las modificaciones de los Decretos Forales 94/1996, de 17 de

diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceros, y 117/1999, de 21 de diciembre, por el que se desarrollan diversas disposiciones que establecen obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria en relación con determinadas personas y entidades. Dada la naturaleza de este tipo de obligaciones formales y su escasa relación con las obligaciones censales y las relativas al número de identificación fiscal, se ha optado por modificar los Decretos Forales en los que se encontraban desarrolladas estas obligaciones, introduciendo entre otras, la obligación de informar sobre importes abonados en metálico que sobrepasen los 6.000 euros, como medida para evitar el fraude fiscal.

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA 2/2008 (Mayo 2008 - Noviembre 2008)

- I. PAQUETE FISCAL: FISCALIDAD DEL AHORRO
- II. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES
 - Base imponible común consolidada: Desarrollo del Grupo de trabajo
- III. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
 - III.1. Propuesta de Directiva sobre los tipos reducidos de IVA
 - III.2. Lucha contra el fraude del IVA: Sistema Eurofisc
- IV. IMPUESTOS ESPECIALES: Tabaco
- V. AYUDAS DE ESTADO DE NATURALEZA FISCAL
 - V.1. La Sentencia del TJE en la Cuestión prejudicial sobre el Concierto Económico y las ayudas de estado
 - V.2. Hungría
- VI. PUBLICACIONES

I. PAQUETE FISCAL: FISCALIDAD DEL AHORRO

Informe sobre la aplicación de la Directiva

En cumplimiento del artículo 18 de la Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003, en materia de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, (conocida como la "Directiva sobre la fiscalidad del ahorro"), la Comisión Europea presentó el 15 de Septiembre de 2008, un informe sobre su aplicación¹.

El documento ha sido elaborado tras consultar con las administraciones tributarias de los Estados miembros de la UE. Asimismo, en 2007 la Comisión creó un Grupo de expertos con el objeto de recabar la impresión de los sectores empresariales afectados o potencialmente afectados por la Directiva.

Por un lado, el informe analiza la transposición de la Directiva al derecho nacional llevada a cabo por cada Estado miembro. Igualmente, elabora una evaluación económica² y expone la opinión de la Comisión sobre posibles modificaciones de la norma para su mejora.

Transposición y aplicación de la Directiva

En términos generales, la Comisión considera que los Estados miembros han incorporado la Directiva y aplican las normas desde las fechas previstas en la Directiva³.

¹) Informe de la Comisión al Consejo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 18 de la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0552:FIN:ES:PDF>

²) Documento sobre la evaluación económica, SEC/2008/2420:
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/savings_tax/savings_directive_review/SEC\(2008\)2420.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/savings_tax/savings_directive_review/SEC(2008)2420.pdf)

³) 01/01/2005 para los 25 Estados miembros de la UE; 01/01/2007 para Bulgaria y Rumania.

Existen procedimientos de infracción abiertos contra dos Estados miembros (se han enviado las correspondientes cartas de emplazamiento). Uno de los procedimientos se refiere a la transposición incompleta del artículo que regula la autorización a los agentes pagadores a optar a ser tratados como OICVM (Organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios autorizados de conformidad con la Directiva 85/611/CEE). El otro procedimiento de infracción afecta a la no aplicación de la Directiva cuando el beneficiario efectivo tiene la consideración de no residente. El Estado miembro afectado considera que la Directiva no es de aplicación si el beneficiario efectivo se halla exento en su Estado miembro de residencia, pero la Comisión no comparte esta opinión.

En términos generales, los sistemas de intercambio de información empleados por los Estados miembros⁴ han funcionado correctamente durante los años 2006 y 2007, respetándose los plazos programados y sin incidencias. Al principio, no obstante, hubo mayores dificultades especialmente en relación a la identificación de los contribuyentes, debido a la falta del número de identificación fiscal (NIF) o fecha/lugar de nacimiento. Ha funcionado la colaboración entre las administraciones tributarias nacionales para intercambiar experiencias.

Evaluación económica

Debido a que se disponen datos limitados (parte de 2005 y 2006 completo), la Comisión relativiza la relevancia de los datos relativos a la evaluación económica.

Para muchos países afectados por la Directiva, la mecánica de recopilación y comunicación de

este tipo de datos ha sido novedosa, explicándose con ello las numerosas lagunas existentes. Además, la falta de acuerdo sobre el tratamiento de los datos también ha contribuido a que los datos sean incompletos.

Las mayores economías de la Unión son las que más información han intercambiado. En relación a las retenciones en cuenta en 2005 y 2006, Suiza y Luxemburgo son los países que más han retenido (45% y 22% respectivamente). Por su parte, los mayores beneficiarios de los ingresos derivados de la retención en cuenta fueron Alemania, Italia y Bélgica. Este último país recibió el 74% de esos ingresos de Luxemburgo.

También es remarcable la recopilación llevada a cabo por otras fuentes, como el Banco de Pagos Internacionales (BPI). Este organismo recopila datos de posiciones externas de los bancos en los aproximadamente 40 países que suministran información. Según sus datos, el porcentaje del total de depósitos de los países que aplican la retención en cuenta pasó del 35% a 29,3% entre 2003 y 2005, y se estabilizó tras la entrada en vigor de la Directiva.

Por su parte, Eurostat ofreció datos sobre la renta agregada procedente del pago de intereses correspondiente a 20 Estados miembros en el periodo 2000-2006. En este caso, tampoco se aprecian grandes alteraciones tras la entrada en vigor de la Directiva.

Finalmente, la Asociación Europea de Fondos y Gestión de Activos ofreció datos relativos a los OICVM y no OICVM para el periodo comprendido entre 2002 y 2007. Los porcentajes relativos a estos organismos también se han mantenidos constantes en 78% y 22% respectivamente. El cambio más destacable sería la disminución gradual de los OICVM que invierten en bonos (de 29% a 19,5%).

⁴) Formato magnético normalizado de la OCDE y el canal de comunicación CCN-Mail 2.

Modificaciones y mejoras de la Directiva

La Comisión considera que la Directiva se ha mostrado efectiva en los límites de su ámbito de aplicación. Asimismo, ha producido efectos indirectos positivos, dado que los contribuyentes han cumplido las obligaciones en materia de declaración de rendimientos derivados de pagos de intereses.

No obstante, la Comisión entiende que tras varios años de aplicación de la norma, podrían abordarse diversas modificaciones que permitieran cumplir con las expectativas expresadas en las conclusiones del Consejo Ecofin de 26 y 27 de noviembre de 2000.

La Comisión ha elaborado un documento con las sugerencias para la reforma (SEC(2008)559). A continuación, se enumeran los puntos más importantes de este documento:

Beneficiario efectivo

Los artículos 1 y 2 de la Directiva se aplican a los pagos de intereses en beneficio inmediato de las personas físicas y no a los pagos a entidades o instrumentos jurídicos. Un ámbito de aplicación tan reducido puede invitar a las personas físicas residentes en la UE la oportunidad de eludir la aplicación de la Directiva.

En su documento de análisis, la Comisión no considera oportuno ampliar el ámbito de aplicación de la Directiva a todos los pagos efectuados a entidades o instrumentos jurídicos establecidos en otros Estados miembros. Sin embargo, una solución más en consonancia con la filosofía de la Directiva consistiría en exigir a los pagadores que, siempre que ello no conlleve cargas administrativas excesivas, utilicen la información a su disposición en relación con el beneficiario o beneficiarios efectivos de los

pagos efectuados a una persona jurídica o un instrumento jurídico. Las medidas de “diligencia debida con respecto al cliente” que las entidades financieras y los profesionales de la UE están obligados a aplicar, podrían servir de indicadores útiles.

Puede ocurrir que estos criterios no sean siempre pertinentes para la identificación del beneficiario efectivo a los fines de la Directiva. Cuando los operadores económicos establecidos en la UE proceden al pago de intereses a otros operadores también establecidos en la UE, y que por lo tanto, responden a la definición de “agente pagador”, la aclaración de la definición de agente pagador y de las obligaciones del mismo parece una solución más segura y proporcionada, que la mera aplicación de la “diligencia debida con respecto al cliente”. Por lo tanto, el enfoque de la diligencia debida podría aplicarse de manera selectiva en relación a los pagos realizados a categorías específicas de entidades e instrumentos jurídicos establecidos en territorios concretos fuera de la UE (se incluiría una lista de territorios en anexo a la Directiva).

Definición del agente pagador

Han pasado varios años desde la entrada en vigor de la Directiva y existe experiencia suficiente para revisar la definición del agente pagador del artículo 4.

En principio, el concepto general - operador económico que pague intereses al beneficiario efectivo, o le atribuya el pago de intereses para su disfrute inmediato – ha sido bien asimilado y no necesita revisión, salvo la parte anteriormente comentada de la responsabilidad de los agentes cuando efectúan pagos a partes establecidas fuera de la UE.

No obstante, el concepto de “agente pagador en el momento de la percepción” (apartados 2 a 5

del artículo 4), ha generado incertidumbre, ha generado costes para los operadores y no ha tenido los resultados esperados. Como consecuencia, algunos operadores, en especial los bancos, han demandado el abandono de este concepto.

Durante estos años, ha habido casos de evasión fiscal en los que se han visto involucrados países no comunitarios que ya cooperaban con la UE. La incoherente aplicación del concepto “agente pagador en el momento de la percepción” ha provocado además casos de fraude y falseamiento de la competencia.

La Comisión propone la aclaración del concepto “agente pagador en el momento de la percepción” como alternativa al abandono del mismo. La aclaración consistiría en dejar de aplicar el concepto al operador económico inicial, e introducir otro basado en una definición “positiva” de las estructuras intermedias a las que se obligará a actuar como ese tipo de agentes pagadores. Esta definición “positiva” debería basarse en aspectos sustantivos y no en la forma jurídica, para lograr evitar el falseamiento de la competencia. El criterio fundamental por lo tanto, no debería consistir en el tipo de estructura o la personalidad jurídica. La Comisión preferiría una definición que abarcara todas las entidades e instrumentos cuyos rendimientos, incluidos los rendimientos del artículo 6 (pago de intereses) no estén sujetos a la tributación en virtud de las normas generales en materia de fiscalidad directa aplicables en el Estado miembro en el que la entidad tenga su centro administrativo principal.

De esta manera, quedaría claro que las estructuras intermedias están obligadas a aplicar las disposiciones de la Directiva. Su obligación nacería en el momento de la percepción por parte de estas, de cualquier pago de intereses (artículo 6).

Asimismo, se incluiría una lista “positiva” con las categorías de entidades e instrumentos considerados “agentes pagadores en el momento de la percepción” en relación con cada Estado miembro. El anexo se iría asimismo adaptando en función de las necesidades.

Rendimientos del ahorro incluidos en el ámbito de aplicación

El objetivo fundamental de la Directiva es garantizar la imposición de los rendimientos del ahorro en forma de intereses. Cuando el texto fue aprobado, se admitió que una definición formal de pago de intereses no resultaría eficaz, optándose por abarcar no solo los intereses correspondientes a rendimientos procedentes de créditos, sino hacerse extensiva a los rendimientos en forma de intereses obtenidos por intermediación de ciertos instrumentos de inversión.

Desde el inicio de la aplicación de la Directiva, estaba clara la necesidad de introducir mejoras con el objetivo de tener en cuenta la evolución de los productos de ahorro y el comportamiento de los inversores.

A pesar de que en el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas que aprobó la Directiva sobre la Fiscalidad del Ahorro se decidió excluir de su ámbito de aplicación todos los productos financieros innovadores, ya se indicaba que se procedería a la revisión del asunto.

En el momento actual, el objetivo sería buscar soluciones sencillas y coherentes y encontrar una definición que cubra los valores equivalentes a créditos a fin de garantizar la eficacia de la Directiva.

Incluir un anexo enumerando los tipos de instrumentos no parece una buena solución. La alternati-

va podría ser la inclusión criterios que permitan a los agentes pagadores determinar que instrumentos se inscriben en el ámbito de aplicación de la Directiva. Es complicado que los agentes pagadores controlen y conozcan las características técnicas de los instrumentos. Por ello, convendría que los criterios para identificar los instrumentos incluidos en el ámbito de aplicación de la Directiva se centren en la forma en la que los inversores evalúan los valores. De esta forma, quedaría incluida en la Directiva, toda renta procedente de valores cuyo capital esté prácticamente o totalmente protegido y cuyo rendimiento se ha determinado con anterioridad.

Otro aspecto a tratar implicaría a los organismos de inversión colectiva en la UE. La redacción actual del artículo 6 solo cubre los rendimientos obtenidos a través de los fondos OICVM, pero no abarca otros sistemas de inversión colectiva autorizados en virtud de los regímenes nacionales y que son denominados "no OICVM". En el seno de este grupo, la diferencia estriba en que los OICVM con personalidad jurídica no están sujetos a la Directiva, mientras que los OICVM desprovistos de la misma, están sujetos a la calidad de "agentes pagadores en el momento de la percepción", creándose una asimetría en el tratamiento, entre los OICVM y no OICVM sin personalidad jurídica por una parte, y los no OICVM con personalidad jurídica por otra. En definitiva, estas diferenciaciones no favorecen los intereses del mercado interior, y recomiendan la modificación del artículo 6 de la Directiva, con objeto de eliminar la referencia a la Directiva (85/611/CEE) que se refiere al registro del organismo de inversión en cualquiera de los Estados miembros. Para obtener seguridad jurídica plena, es preciso determinar y definir el conjunto de organismos de inversión colectiva que podrían incluirse en el ámbito de aplicación de la Directiva sobre Fiscalidad del ahorro.

Finalmente, en referencia a los fondos estableci-

dos fuera de la UE, existe incertidumbre sobre el término "organismos de inversión colectiva establecidos fuera del territorio". La Comisión propone adaptar la definición conforme a los criterios que podrían compartirse con terceros países y que garanticen que los rendimientos procedentes de intereses canalizados por esos vehículos se tomen debidamente en consideración, independientemente de su localización. La definición de la OCDE sobre "fondo o sistema de inversión colectiva" podría ser adecuada.

Asimismo, la Comisión se hace eco de la posición de algunos Estados miembros, favorables a la ampliación más radical del ámbito de aplicación de la Directiva sobre la Fiscalidad del Ahorro, incluyendo cualquier tipo de rendimiento de inversiones. La institución comunitaria reconoce que la Directiva puede no constituir el instrumento más adecuado para mejorar la cooperación entre las autoridades fiscales. No obstante, hasta que no operen plenamente en todos los Estados miembros las soluciones basadas en el intercambio de información, podría resultar práctica la adopción de disposiciones transitorias que extiendan el ámbito de aplicación de la Directiva.

Propuesta de modificación de la Directiva

Tras la presentación del Informe de aplicación en septiembre, la Comisión presentó el 13 de noviembre de 2008, una propuesta de Directiva⁵ con vistas a modificar la Directiva 2003/48/CE sobre la Fiscalidad del ahorro.

La propuesta se centra en las modificaciones re-

⁵ COM (2008) 727, de 13/11/2008. *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.*
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0727:FIN:ES:PDF>

comendadas por el Informe de septiembre de la Comisión Europea:

- **Beneficiario efectivo:** Ampliación del ámbito de aplicación de la Directiva. La Comisión elabora una nueva redacción de los artículos 1 y 2 de la Directiva, con objeto de evitar que las personas físicas residentes en la UE eludan la aplicación de la Directiva recurriendo a entidades y construcciones jurídicas cuyos ingresos no son gravados.
- **Definición del agente pagador:** Redefinición/aclaración del concepto "agente pagador". Para evitar que algunas estructuras intermedias situadas en la UE eludan aplicar la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro, se propone que se considere que estas siempre actúan como "agentes pagadores en el momento de la recepción". Significa por lo tanto, que la Directiva será aplicable a estas infraestructuras intermedias, siempre que reciban pagos de intereses provenientes de cualquier operador económico situado por encima (bancos, instituciones financieras, profesional independiente, etc.)
- **Rendimiento de ahorro:** La Comisión propone ampliar al ámbito de aplicación de los rendimientos del ahorro a los instrumentos financieros innovadores, tales como: (i) las prestaciones procedentes de un contrato de seguro de vida, cuando este último prevea una cobertura del riesgo biométrico que, expresada como media a lo largo de su periodo de vigencia, sea inferior al 5% del capital asegurado; (ii) rendimientos básicamente equivalentes procedentes de valores que, desde el punto de vista del inversor, puedan considerarse equiparables a créditos por entrañar un riesgo conocido que no sea superior al de

los créditos.

- **Rendimientos provenientes de los fondos de inversión:** Se modificará la Directiva con objeto de equiparar el tratamiento de todos los fondos de inversión, independientemente de su forma jurídica.
- **Ahora corresponderá a los Estados miembros debatir en el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de la UE sobre la propuesta de Directiva.** La modificación deberá ser adoptada en base al procedimiento de consulta y con voto unánime de los 27 Estados miembros.

II. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

Base imponible común consolidada: Desarrollo del Grupo de trabajo

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 posibles efectos negativos en la economía de la Unión.

La posición de los Estados miembros de la Unión sobre la armonización del impuesto de sociedades y sobre la base imponible común consolidada es firme y se mantienen dos bloques al respecto: (i) los Estados miembros que se niegan (Reino Unido, Irlanda, Eslovaquia, Estonia y Malta) a la posibilidad de cualquier clase de armonización fiscal, independientemente del grado y ámbito de armonización del que se trate y (ii) los Estados miembros que de-

fienden (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 empresas 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 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 de este tema.

La Comisión es partidaria de obtener contribuciones al debate por parte de expertos del mundo empresarial y académico; en este sentido, desde Diciembre de 2005, han tenido lugar algunas reuniones con participación ampliada (contando con expertos).

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 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 a debatir que han ido surgiendo y tomando en consideración su perfil altamente técnico, se han ido creando varios subgrupos. Actualmente, existen seis: (i) Subgrupo 1: Activos y amortizaciones; (ii) Subgrupo 2: Reservas, provisiones y pasivos; (iii) Subgrupo 3: Renta imponible; (iv) Subgrupo 4: Aspectos internacionales; (v)

Subgrupo 5: Imposición de los grupos de empresas;
(vi) Subgrupo 6: Mecanismo de reparto.

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

Hasta ahora, los objetivos y resultados del Grupo de Trabajo sobre la Base imponible Común Consolidada han sido recogidos en varios documentos.

Por una parte, en octubre del 2005, la Comisión presentó una Comunicación⁶ en la que subrayaba la relación entre el Programa de Lisboa y las políticas fiscal y aduanera. En ella, destacaba las tareas realizadas por la Comisión en el ámbito de la base imponible común consolidada y se comprometía como objetivo político a presentar en este ámbito una propuesta de normativa en el 2008.

Como continuación de esta Comunicación, vinieron los Informes de progreso presentados en abril de 2006⁷ y mayo de 2007⁸ sobre los avances realizados y por realizar en torno al establecimiento

de una base imponible común consolidada del impuesto de sociedades.

Con estos informes, la Comisión pretende llamar la atención del resto de las instituciones comunitarias sobre el trabajo desarrollado, así como mantenerlos informados sobre los progresos.

El informe de progreso de 2007 pretendía 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 debían abordar antes de proceder a presentar una propuesta legislativa (en teoría) a finales del año 2008.

Por ello, este informe hace una revisión de los trabajos realizados, y enfatiza la validez de las reuniones en "formato ampliado" (Estados miembros y Comisión, junto con representantes del mundo académico y empresarial) que garantizan el buen funcionamiento del mecanismo de consulta y aportan conocimientos colectivos de empresarios y expertos académicos.

La Comisión repasa 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.

El Informe de progreso recomendaba que la Co-

⁶ COM (2005) 532 de 25.10.2005, Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la "Aplicación del programa comunitario sobre la estrategia de Lisboa – Contribución de las políticas fiscal y aduanera a la estrategia de Lisboa". <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0532:FIN:ES:PDF>

⁷ 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)". http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2006/com2006_0157es01.pdf

⁸ 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". [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)

misión se decantara 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.

En el fondo quedaría 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).

Otro de los textos fundamentales es el documento de trabajo⁹⁾ presentado por la Comisión Europea en el Grupo de Trabajo de la Base imponible común consolidada que tuvo lugar el 27 y 28 de Septiembre de 2007. En él, se esbozan los principios que podrían regir la base imponible común consolidada a partir de la combinación de diferentes elementos estructurales en un conjunto de normas. Analiza todos los aspectos fundamentales de la base imponible común consolidada: su estructura básica, la renta imponible de las sociedades, el tema de la consolidación, así como el tratamiento de la renta extranjera y la exención de algunas participaciones.

A pesar de que la Comisión había anunciado la presentación de una propuesta legislativa en 2008, no parece que esta vaya a producirse antes de terminar el año. El retraso, que en la teoría se debe a cuestiones técnicas, podría posponer la presentación de la propuesta al año 2009, o incluso hasta 2010.

Desde un punto de vista técnico, la elaboración de la evaluación de impacto sobre un proyecto

complejo y ambicioso está resultando más complicada de lo inicialmente previsto. No obstante, también existen razones políticas que motivan el retraso, como el "no" de Irlanda a ratificar el Tratado de Lisboa en el referéndum celebrado en junio de 2008, así como las elecciones al Parlamento Europeo que tendrán lugar en junio de 2009. Los políticos irlandeses contrarios a la integración europea utilizan a menudo el argumento fiscal para mostrar a los votantes los aspectos negativos de la Unión Europea.

Alemania, que junto con Francia ha sido hasta ahora una gran defensora de la base imponible común consolidada, parece haber perdido interés en el proyecto y su aceptación y promoción estaría ahora condicionada a que la propuesta fuera íntegramente compatible con su propio sistema nacional.

Por su parte, Francia ha mostrado mucho interés para que la propuesta viera la luz en este segundo semestre de 2008 (en la que el país galo ostenta la Presidencia de turno de la UE). El agravamiento de la crisis financiera ha forzado a modificar los órdenes del día de los Consejos de Economía y Ministros celebrados en los últimos meses.

El Comisario de Fiscalidad y Unión Aduanera, László Kovacs, declaró que ha llegado a existir una propuesta que iba a ser publicada en otoño. No obstante, los servicios de la Comisión han decidido profundizar en las cuestiones técnicas más complejas, sobre todo las concernientes a los servicios financieros. También ha afirmado que resulta más conveniente esperar a un momento más oportuno para la presentación de la propuesta, una vez que el texto esté totalmente terminado y perfectamente justificado.

Con este escenario, parece que en los próximos

⁹⁾ Documento de Trabajo de la Comisión, ACCIS/WP057\doc\fr. ACCIS: ébauche d'un cadre technique: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP057_fr.pdf

meses no se producirán grandes avances en este debate entorno al futuro impuesto de sociedades en la Unión Europea, dado que la última reunión del grupo de trabajo sobre la base imponible común consolidada se produjo en abril de 2008.

Resultados de la Reunión de los días 14 y 15 de Abril

La treceava y de momento última reunión del Grupo de Trabajo sobre la base imponible común consolidada (GT-BICCCIS) tuvo lugar los días 14-15 de Abril de 2008.

La reunión contó con la participación los expertos de todos los Estados miembros y la Comisión Europea.

La Comisión informó del desarrollo de los trabajos para la definición de la base imponible común consolidada y sus elementos. Actualmente, se está esforzando en elaborar una propuesta legislativa. Varios documentos de trabajo debatidos en el grupo de trabajo, especialmente el relativo a los aspectos técnicos de la base imponible común consolidada, forman la base de la propuesta legislativa futura (una propuesta de Directiva). La Comisión también está contando con comentarios escritos y orales que se realicen a los mismos.

La Comisión informó que se han producido avances en cinco temas, como resultado de trabajos internos de la Comisión, así como las contribuciones provenientes del Grupo de trabajo, de expertos empresariales y académicos y de reuniones bilaterales con los Estados miembros.

Respecto a los *puntos a clarificar*, la Comisión explicó que no tiene voluntad de armonizar las normas contables. Por lo tanto, no existirá enlace entre la base imponible y las normas contables, conside-

rando que no todas las empresas de los Estados miembros pueden emplear las Normas Internacionales de Información Financiera como sus normas contables. No obstante, no se descarta que algunos conceptos estén inspirados en estas.

La Directiva suplantaría las disposiciones de los Convenios bilaterales relativos a la doble imposición formados entre Estados miembros de la UE. Al contrario, la Directiva permitiría que los Estados miembros aplicaran sus propios Convenios contra la doble imposición firmados con terceros países, mientras que no se contradigan con las normas de la base imponible común consolidada.

Algunos *aspectos importantes* de la base imponible común consolidada no han sido cubiertos por el marco técnico desarrollado hasta ahora. Se trata de las medidas contra el abuso, el tratamiento de las instituciones financieras y las plusvalías latentes. La Comisión explicó que las instituciones financieras serán incluidas en la propuesta inicial, aunque por razones prácticas formarán parte de una propuesta legislativa separada.

Existen varios puntos en los que es *probable que la posición de la Comisión varíe*: En relación a los activos y la amortización, el criterio del valor para los activos amortizables a largo plazo sobre una base individual ya no será utilizado. Asimismo, la vida útil de los activos amortizables, inicialmente prevista en 25 años, será reducida a 15 años. Igualmente, la posibilidad de un doble umbral (50% para optar a la base imponible común y 75% para la consolidación) ha sido rechazada en pro de la simplicidad. En la propuesta de la Comisión se mantendrá el 75% como único umbral. La Directiva reenviaría a los principios generales expuestos en el texto en el caso de que la interpretación sea incompleta o insuficientemente explícita.

El asunto de los derechos de voto como único elemento para calcular el umbral para participar en la base imponible deberá ser analizado nuevamente. Se duda sobre la conveniencia de combinarlo con otros criterios (como por ejemplo, posesión de capital o beneficios anuales).

En relación a la *Comitología*, la delegación de poderes del Consejo a la Comisión a través de este procedimiento deberá ser detalladamente identificada y definida en la propuesta de Directiva. En esta reunión del Grupo de Trabajo, la Comisión precisó que aún no dispone de ningún comentario escrito de los Estados miembros alegando razones constitucionales que impidan la *Comitología* en éste área. Recordemos que el procedimiento de *Comitología* no es bien aceptado por los Estados miembros para adoptar las normas de implementación en la base imponible común consolidada, en especial cuando se trate de regular asuntos que afecten a la responsabilidad del grupo. Debe tomarse en consideración además que la fiscalidad es un área que exige la unanimidad en el Consejo de la Unión Europea para adoptar las decisiones correspondientes, por lo que acudir a la *Comitología* podría suscitar dudas jurídicas.

Otro de los temas abordados en la reunión fue en de las medidas contra el abuso. La Comisión presentó un documento de trabajo¹⁰.

En relación a una *cláusula general contra el abuso*, la mayoría de los expertos se muestran a favor de la misma, para hacer frente a las situaciones en las que no exista una cláusula específica que aplicar.

¹⁰⁾ Documento de trabajo de la Comisión Europea (CCCTB/WPO65) sobre las medidas anti-abuso.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWPO65_antiabuse_en.pdf

También los expertos nacionales consideran que debe existir un equilibrio adecuado entre la seguridad jurídica de los contribuyentes y la intención del legislador. En definitiva, el contribuyente que disponga de la posibilidad de llevar a cabo varias transacciones, debería poder elegir la vía más ventajosa desde el punto de vista fiscal. Asimismo, se subrayó que en la legislación nacional existe generalmente una diferenciación entre la evasión y el fraude fiscal y que la Comisión también deberá tomar en consideración esta distinción.

Ante las dudas que esta norma general anti abuso suscita en los expertos nacionales, la Comisión aclaró que se prevé que la cláusula sea aplicada en todas las transacciones (tranfronterizas y nacionales). Tampoco se prevé que estas medidas anti abuso impliquen discriminación entre las empresas, dado que la base imponible común consolidada será opcional.

En relación a las *normas destinadas a limitar la deductibilidad del interés*, la mayoría de los expertos nacionales se muestran favorables a normas de exacción basadas en el resultado neto de explotación (EBIT)/el resultado bruto de explotación (EBIDTA) y las normas de subcapitalización. Algunos expertos consideran que estas normas no cubrirían todos los supuestos de abusos y que por tanto sería necesario también examinar los activos financiados por créditos establecidos en la UE.

Algunos expertos entienden que las normas destinadas a limitar la deducción de los intereses no constituyen normas anti abuso sino que son el resultado de la distinción entre la distribución de los beneficios (no deducible) y de los intereses (deducible).

En relación a las *normas de compensación (switch over)*, algunos dudan si el llevar a cabo una

actividad real en un país con un nivel de imposición muy bajo sería calificado como un abuso. Otros consideran que estas medidas de compensación no serán aplicadas a menudo puesto que la Directiva será suplantada por los Convenios contra la doble imposición firmados con terceros países, mientras que no se contradigan con las normas de la base imponible común consolidada.

Con lo que respecta a las *normas CFC*, el umbral de la actividad económica real (menos de 80% de los ingresos son rentas de activos no gestionados) es considerado por algunos expertos demasiado elevado. Por ello, un experto nacional propuso tomar solamente en consideración los activos no gestionados en lugar de todo tipo de ingreso.

El periodo de dos años para la recalificación de las ventas de acciones como ventas de activos es considerado demasiado breve por algunos expertos nacionales, proponiendo que no haya ningún límite temporal en relación con los activos fijos inmateriales.

La *manipulación de los factores* empleados para el *mecanismo de reparto por fórmula o proporcional* es otro de los temas que preocupan a los expertos nacionales. Algunos defienden que se considere la utilización real de los activos en lugar del balance en el que figuren. La propuesta o idea de la Comisión también parece decantarse por esa opción.

Un experto alertó que si las deducciones después del reparto proporcional son autorizadas a nivel nacional, ello podría implicar que los Estados miembros participen en las decisiones sobre la localización de las actividades ofreciendo diferentes medidas de incentivo fiscal que motiven a las empresas a comprar o transferir activos. La Comisión subrayó que la propuesta que pretende presentar no prevé que existan medidas incentivas post-repartición, y

que la única excepción la podrían constituir los impuestos locales. No obstante, es destacable que dado que la propuesta de la Comisión solo afecta a la base imponible y no a los tipos impositivos, aún por ese lado podrían existir incentivos en forma de tipos desgravados.

En la reunión también se debatió sobre el sector financiero, en especial sobre las normas relativas a la base imponible y el mecanismo de reparto en este sector. Se analizó un estudio que la Comisión había encargado al respecto¹¹.

Con respecto a la *base imponible de las instituciones de crédito y de seguros*, los comentarios más destacables de los Estados miembros son los siguientes: (i) A pesar de que no exista ningún vínculo formal entre la base imponible y el beneficio contable, las normas contables se encuentran más armonizadas en el sector de los bancos que en otros sectores, dado que todos los bancos de la UE aplican NIIF (normas internacionales de información financiera); (ii) las definiciones de otros instrumentos jurídicos comunitarios deberían ser tomadas en consideración en el sector financiero, con objeto de mantener la coherencia; (iii) el sector de los bancos y de los seguros se encuentra estrictamente regulado en términos de supervisión; (iv) un tratamiento fiscal específico debería ser diseñado para este sector, tratamiento que no se extendería a ningún otro; (v) se deberá reflexionar sobre la idoneidad de las bonificaciones fiscales a los créditos dudosos.

Algunos consideran que las medidas anti abuso no deberían otorgar un tratamiento favorable a las empresas del sector bancario y de seguros, y que

¹¹) Estudio sobre la aplicación de la base imponible común consolidada al sector financiero:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTB_for_financial_institutions_en.pdf

por tanto se les debería aplicar las mismas normas. Todo ello, con objeto de evitar que en un grupo consolidado se apliquen las normas más favorables aun habiendo empresas pertenecientes a diferentes sectores.

En el terreno de la deductibilidad de los intereses, un experto nacional consideró que la deducción debería rechazarse cuando los préstamos son destinados a financiar adquisiciones de activos que generan ingresos exentos de impuestos.

En relación al *mecanismo de reparto aplicable* a los bancos y compañías de seguros, hubo voces críticas con la inclusión de las ventas (por mercado de destino) como factor en el mecanismo de reparto aplicable al sector de servicios financieros, alegando que siendo un sector muy específico, es complejo definir el concepto de la venta. La Comisión ha consultado este punto con la Federación Bancaria Europea. Reconoce que es probable que el factor “ventas por destino” no sea un factor influyente, dado que la mayoría de la actividad bancaria se desarrolla a nivel local, siendo en este punto las ventas por mercado de destino iguales a las ventas por origen de mercado.

Otros expertos nacionales consideran que en un sector complejo como el de los servicios financieros, la repartición no debería ajustarse simplemente a una fórmula general, y que por tanto los activos financieros deberían estar incluidos, mientras que los no financieros estarían excluidos. La Comisión justifica la lógica de la inclusión de los activos no financieros asumiendo que lo más adecuado es que existan cuantas menos disparidades posibles entre los factores de las empresas que forman parte del grupo para la base imponible común consolidada.

Asimismo, la Comisión ha sugerido que una fórmula específica será establecida para las empresas

dedicadas a la extracción de petróleo y gas. De esta manera se aseguraría que los beneficios fueran atribuidos al país de origen. En este sentido, a pesar de que algunos expertos lamentaron que otros recursos naturales sean excluidos de la aplicación de la fórmula, la Comisión justifica la inclusión solamente del sector del petróleo y del gas por considerarlos de importancia significativa para la industria de un gran número de países. No obstante, la Comisión invitó a los Estados miembros presentaran comentarios escritos a favor de la inclusión de otros recursos, para que sean objeto de estudio.

Aspectos detallados de la base imponible común consolidada

En el documento de trabajo¹², la Comisión propone que se acuda a los *principios fiscales* (en lugar de la legislación nacional) para la aplicación de las normas por defecto. En general, los expertos nacionales se muestran de acuerdo con esta posición. Algunos expertos criticaron la ausencia de detalles en la descripción de los principios, y la Comisión aseguró que los auditores de la institución han sido consultados al respecto.

La Comisión aclaró que la base imponible deberá ser calculada conforme a los principios fiscales generales, salvo disposición en contrario de la Directiva. Esto significa por lo tanto, que la propia Directiva contendrá reglas específicas y detalladas, especialmente en lo referente a la designación de periodos para la imposición de los beneficios.

¹²) Documento de trabajo de la Comisión Europea (CCCTB/WP066) sobre varios aspectos detallados de la base imponible común consolidada:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP066_various_detailed_aspects_en.pdf

Otros asuntos que también preocupan a los expertos nacionales serían, entre otros: (i) el principio de asimetría, según el cual las minusvalías latentes serían consideradas fiscalmente y no así las plusvalías latentes; (ii) la definición del activo, pasivo, ingresos y cargas en los principios fiscales generales.

Los *criterios aplicables a las salidas y entradas de las empresas* en el grupo que se acoge a la base imponible común consolidada, también fueron objeto de debate. En el apartado de *salidas de la base imponible común consolidada*, ante las numerosas dudas suscitadas, la Comisión aclaró que las propuestas del documento no afectan a las transferencias de activos a terceros países.

Se expresó preocupación por el riesgo a un tratamiento fiscal dispar, en función de si la empresa se encuentra sujeta a la base imponible común consolidada (diferimiento de la tributación de plusvalías) o la legislación nacional (imposición de salida en la mayoría de los casos). Ello puede conllevar problemas de discriminación e incluso constitucionales en algunos Estados miembros.

Finalmente, en aras a lograr mayor simplicidad, un experto nacional sugirió que la plusvalía latente no debería recibir un tratamiento específico cuando una empresa se adhiera a la base imponible común consolidada, dado que a fin de cuentas, la base imponible será repartida.

En referencia a la *entrada* de las empresas en la base imponible común consolidada, algunos expertos nacionales consideraron que desde el punto de vista teórico el planteamiento de la Comisión es correcto. No obstante, a nivel práctico, parece que la propuesta pone en riesgo la imposición real de las plusvalías latentes, puesto que resulta difícil para el Estado miembro su control fuera del grupo de la base imponible común consolidada.

También existen dudas acerca de la practicidad del sistema propuesto por la Comisión para los casos en los que una empresa entra y sale del grupo de la base imponible común consolidada diversas veces. Un sistema que combine todas las opciones resultaría muy complicado. Al fin y al cabo, el objetivo final de las normas debe ser asegurar que los Estados miembros puedan gravar las plusvalías latentes y que no se escapen completamente de la imposición.

La propuesta de la Comisión también incluye una propuesta para el *tratamiento de los impuestos locales*. Según ésta, todos los impuestos locales, salvo el impuesto de sociedades, serían deducibles de la base imponible común consolidada, siempre que no se trate de grandes montantes. Por lo tanto, los impuestos locales susceptibles de causar distorsión, no serían deducibles de la base imponible común consolidada, sino que serían eventualmente deducidas en su Estado miembro. En base a la propuesta de la Comisión, correspondería al Estado miembro decidir la deductibilidad de los montantes. La Directiva podría incluir una lista de impuestos que cumplan los requisitos para entrar en la base imponible común consolidada.

Se realizaron algunas observaciones a la propuesta de la Comisión: (i) los sistemas de medidas macro-económicas han sido excluidas del debate del mecanismo de reparto; (ii) otro experto alertó de la posibilidad de que el Estado miembro tienda a lograr un equilibrio entre los impuestos locales, con objeto de asegurarse de que no alcanza el umbral necesario; (iii) algunos expertos nacionales consideran que no es necesario que la propuesta de Directiva incluya una lista de impuestos locales afectados.

Finalmente, algunos Estados consideran que los impuestos locales no deben ser deducibles de la base imponible común consolidada, salvo que re-

presenten cargas como contrapartida de prestación de servicios específicos. Con objeto de evitar las divergencias entre los Estados miembros, el tratamiento de los impuestos que no se basan en la renta serán responsabilidad del Estado miembro y sería posible su deducción después del reparto.

El último punto de discusión en relación a detalles específicos de la base imponible común consolidada, fueron las *donaciones*. La Comisión presentó una definición posible de las organizaciones caritativas, que contendría información sobre su estatus, su existencia legal bajo normativa nacional, su objeto de utilidad pública, su carácter de interés general, así como las normas de transparencia y documentación aplicables. La Comisión quiso conocer la opinión de los expertos nacionales respecto del posible tratamiento de las donaciones bajo la forma de activos. Numerosos expertos opinaron que contrariamente a lo previsto en el documento con detalles técnicos, el destinatario debería tener derecho a amortizar los activos recibidos bajo la forma de donaciones.

III. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

III.1. Propuesta de Directiva sobre los tipos reducidos de IVA

Introducción

El 7 de Julio de 2008, la Comisión presentó una Propuesta de Directiva para modificar la Directiva 2006/112/CE del IVA, en lo que respecta al IVA aplicable a los tipos reducidos. Este texto pretende abordar las cuestiones más urgentes que demandan una reforma en el ámbito de los tipos reducidos¹³ del IVA.

Por una parte, el régimen actual de tipos reducidos estará en vigor hasta 2010. Además los Estados miembros de la UE15, algunos de los últimos países que entraron a formar parte de la Unión Europea, negociaron tipos reducidos en el momento de su adhesión en mayo de 2004. Posteriormente, en julio de 2007 fue presentada una propuesta para que Chipre, Malta, Polonia, República Checa y Eslovenia pudieran seguir aplicando una serie de tipos reducidos de IVA hasta 2010. La iniciativa no prosperó debido a la oposición de Alemania y Dinamarca en el Consejo Ecofin de noviembre de 2007. Tras el desacuerdo de noviembre, en la reunión de los Ministros en el Consejo de Economía y Finanzas de 4 de Diciembre de 2007 se logró un acuerdo unánime sobre la prórroga de estos tipos reducidos de IVA en estos países hasta 2010. Este acuerdo fue alcanzado «in extremis», dado que de lo contrario los Estados Miembros implicados se hubieran visto obligados a aumentar sus tipos de IVA en estos sectores a partir de enero de 2008.

Además de la prórroga de los tipos reducidos de IVA para determinados países, existe un debate de fondo sobre la reforma completa que debería acometerse del sistema de tipos reducidos de IVA, encaminada a su simplificación y racionalización.

En este sentido, el Consejo adoptó en su reunión de diciembre de 2007, unas conclusiones que constituían una hoja de ruta para guiar a la Comisión en sus trabajos. El texto de conclusiones adoptado difiere del inicialmente propuesto por la Presidencia en noviembre de 2007, rebajando las expectativas. Se invita al Coreper y al Grupo de trabajo de Fiscalidad Indirecta del Consejo a preparar

¹³) COM (2008) 428, Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos reducidos del impuesto sobre el valor añadido: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0428:FIN:ES:PDF>

unas conclusiones sobre el impacto económico que la reducción de tipos del IVA produce, así como una valoración sobre la eficiencia y eficacia de los tipos reducidos para promover objetivos estratégicos específicos.

En el Consejo, hay un grupo de Estados miembros que no apoya una extensión masiva de los tipos reducidos y acepta que se establezcan y mantengan los tipos reducidos en unos sectores concretos mientras se promueva un debate global sobre la eficacia de los tipos reducidos para el fomento del crecimiento y el empleo. Otra parte de los Estados miembros reclama la posibilidad de aplicar tipos reducidos siempre que estos sean aplicados a servicios prestados localmente y no provoquen una distorsión de la competencia.

Además, desde que el Consejo planteara una petición en su reunión de marzo de 2008, la Comisión debate sobre la conveniencia de autorizar la aplicación de un tipo reducido a los materiales que permitan ahorrar energía y otros productos o servicios beneficiosos para el medio ambiente.

En general, el debate sobre la simplificación y racionalización de los tipos reducidos de IVA se desarrollará en un plazo largo. Deben tomarse en consideración diversos elementos, con contribuciones de las instituciones comunitarias y de los interesados. Mientras tanto, existen una serie de asuntos urgentes que deben ser resueltos en un plazo más corto.

En este sentido, como respuesta a las peticiones planteadas por el Consejo en diciembre de 2007, la Comisión se comprometió a apuntar los aspectos más delicados y urgentes sobre los tipos reducidos en una propuesta legislativa que anunció para el segundo semestre de 2008. Adelantó que esta propuesta trataría cuestiones como los tipos reducidos aplicados a los servicios de gran intensidad de

mano de obra y los servicios de restauración. Cabe recordar que la situación de estos últimos es muy irregular, dado que son de aplicación en algunos Estados miembros, mientras que otros Estados quedan privados de esa posibilidad. La propuesta presentada por la Comisión el 7 de julio de 2008, pretende ser la respuesta a todas las peticiones del Consejo.

Contenido de la propuesta

Uno de los temas que abordaba el estudio encargado por la Comisión y presentado por la empresa Copenhagen Economics el 5 de julio de 2007¹⁴ era el de los servicios locales, aportando suficiente información sobre los efectos de una evaluación de impacto. En línea con las conclusiones del estudio, la propuesta de la Comisión aborda las principales disposiciones temporales que quedarán derogadas a finales de 2010 y que se refieren a servicios locales, estudiando la posibilidad de añadir nuevos servicios prestados (como la restauración). Asimismo, se proponen disposiciones actualizadas de carácter permanente sobre los servicios de gran intensidad de mano de obra. En general, la propuesta aporta mejoras en formulación jurídica, aclaraciones, actualizaciones en consonancia con los avances técnicos o supresiones de incoherencias.

A la luz del estudio previamente mencionado, la Comisión entiende que la implantación más uniforme de tipos de IVA implicaría ventajas desde el punto de vista económico. No obstante, aplicar tipos reducidos de IVA a bienes y servicios seleccionados podría aportar beneficios económicos concretos, como la disminución de actividades de

¹⁴) "Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union". Copenhagen Economics. <http://www.copenhageneconomics.com/Publications/ImpactAssesment.aspx>

economía sumergida. Por otra parte, se considera que los tipos reducidos aplicados a los servicios locales no afectan al funcionamiento del mercado interior. Finalmente, otra conclusión del estudio apunta a que la aplicación de tipos reducidos en sectores con trabajadores poco cualificados podría resultar beneficioso.

Basándose en estas estimaciones, la Comisión opina que se dan circunstancias para ampliar el ámbito de aplicación de los tipos reducidos:

- A algunos servicios, que por sus características son de carácter local. Incluir los servicios locales en la lista de bienes y servicios que podrán estar sujetos a un tipo reducido de IVA (esto significaría incluir las categorías de servicio local incluidas en el Anexo IV en el Anexo III de la Directiva del IVA 2006/112/CE). Se trata de servicios que no pueden prestarse a distancia, dirigidos al mercado local de consumo final, estando generalmente el proveedor y el cliente ubicados en una zona geográficamente limitada.
- A los servicios de gran intensidad de mano de obra (recogidos en el Anexo IV), los restaurantes y la vivienda.

Para elaborar esta propuesta, además del informe elaborado por un consultor externo, la Comisión lanzó una consulta pública, destinada al público y las empresas, en la que también participaron algunas autoridades nacionales. La consulta se realizó entre 11 de marzo y el 12 de mayo de 2008 a través de Internet y se recibieron cerca de 550 contribuciones¹⁵. En general, podría concluirse que las

¹⁵ El documento de resumen de los resultados de la consulta aun no está disponible en Internet. En el futuro podrá ser consultado en: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_4850_en.htm

opiniones son favorables a la Comisión; se apoya el planteamiento de afrontar las reformas correspondientes a los tipos reducidos del IVA en dos fases: comenzando por los problemas urgentes, seguido del debate iniciado en 2007 en torno a una solución general y viable en relación con el ámbito de aplicación de los tipos reducidos.

Las modificaciones afectan fundamentalmente al Anexo III de la Directiva 2006/112/CE, Anexo que enumera la lista de entregas de bienes y prestación de servicios a los que se podrán aplicar los tipos reducidos de IVA (del artículo 98 de la Directiva).

Por una parte, se revisa el Anexo III para recoger en el mismo, servicios prestados a nivel local que son a su vez servicios de gran intensidad de mano de obra, y que hasta ahora estaban enumerados en el Anexo IV.

Por otra parte, se amplía una categoría incluida en el Anexo III, concretamente la categoría 10, referida al "Suministro, construcción, renovación y transformación de viviendas proporcionadas en el marco de la política social". Se crearía una nueva categoría 10 bis, para abarcar de manera más genérica el sector de la vivienda. La modificación consiste en racionalizar y ampliar la opción de los Estados miembros a aplicar tipos reducidos en el sector de la vivienda, suprimiendo la limitación a las viviendas proporcionadas en el marco de la política social. Asimismo, se añade la reparación, el mantenimiento y la limpieza de las viviendas. Finalmente, la posibilidad de aplicar un tipo reducido se extiende también a los servicios prestados en lugares de culto reconocidos por el Estado y los referidos al patrimonio cultural y monumentos históricos. Las modificaciones se fundamentan en el escaso potencial para falsear la competencia en el mercado interior que este tipo de actividades entraña: generalmente, el

lugar de prestación de servicio relacionado con el bien inmueble es el lugar donde se encuentra el inmueble.

Finalmente, se añaden nuevas categorías en el Anexo III

- Servicios de restauración y catering: Se añadiría una nueva categoría, 12 bis. El objetivo es dispensar un trato equitativo a todos los Estados miembros. Además, responde a la lógica de los demás servicios prestados a nivel local. Para asegurar la coherencia con la categoría 1 (que trata los productos alimenticios, incluyendo las bebidas, pero excluye las bebidas alcohólicas), también en esta categoría de servicios de restauración y catering se excluyen las bebidas alcohólicas. No tendría sentido que las bebidas alcohólicas adquiridas para consumo posterior sean gravadas con un tipo normal de IVA y las bebidas alcohólicas que formen parte de un servicio de restauración sean gravadas con un tipo reducido. La Comisión opina que si se aplica el tipo reducido de IVA a la restauración y el catering, el riesgo de deslocalización es mínimo, debido a la naturaleza de los servicios.
- Servicios prestados a nivel local: Se crean 5 categorías nuevas, para incluir una serie de servicios que no son de gran intensidad de mano de obra, pero por ser de naturaleza similar, deben incluirse por motivos de coherencia e igualdad de trato. Los servicios incluidos en estas categorías son los siguientes: (i) prestaciones de servicios de jardinería o paisajismo y mantenimiento de jardines; (ii) pequeñas reparaciones de bienes muebles corporales, incluidas las bicicletas y triciclos de todo tipo, excluyendo cualquier otro me-

dio e transporte; (iii) servicios de limpieza y mantenimiento de bienes muebles corporales; (iv) prestaciones de servicios de asistencia a domicilio, como la ayuda doméstica o el cuidado de niños, ancianos, enfermos o discapacitados; (v) cuidados personales como los dispensados por los salones de peluquería y estética.

Debates en el Consejo

En la reunión informal del Consejo Ecofin, que tuvo lugar en Niza el días 12 y 13 de Septiembre de 2008, se abordó la propuesta presentada por la Comisión en julio y el debate se centró especialmente en el asunto de los tipos reducidos de IVA a algunas actividades económicas con gran intensidad de mano de obra.

A pesar de que la Ministra de Economía, Industria y Empleo de Francia, Christine Lagarde, se mostró positiva al término de la reunión, los Ministros de la UE27, debido al desacuerdo, se limitaron a solicitar a la Comisión que elaborara un informe que analice los efectos económicos y presupuestarios de su propuesta (de julio de 2008). Se trataría de un documento que valoraría los costes y beneficios de la elección de los tipos reducidos. El calendario marcado apuntaba a la presentación del informe en octubre y su discusión en el Consejo de noviembre.

Existen dos grupos de opinión o tendencia entre los Estados miembros en relación a la validez de los tipos reducidos: algunos Estados miembros priorizan los aspectos presupuestarios y la importancia de los presupuestos equilibrados. Otros Estados miembros, sin embargo, conceden mayor relevancia a las políticas social, medioambiental o cultural, que se verían promovidas a través de la reducción de la imposición indirecta en general.

Alemania es uno de los mayores opositores de la generalización de los tipos reducidos de IVA. Este país, que ha alcanzado el equilibrio presupuestario tras elevar de 16% a 19% los tipos normales de IVA aplicables en su territorio, lidera un grupo de ocho países que se oponen a los tipos reducidos de IVA, y que con más fuerza han reclamado la presentación de un informe por parte de la Comisión. Es secundado por los países escandinavos (especialmente Dinamarca) y Austria, entre otros.

No obstante, existe un consenso en torno a dos principios fundamentales: (i) los tipos reducidos de IVA no deben ni pueden producir distorsión del mercado interior y (ii) todos los Estados miembros deben tener el derecho a aplicar libremente (en los casos regulados) los tipos reducidos de IVA. Como ejemplo de la desigualdad entre Estados miembros, el Comisario para la Fiscalidad y la Unión Aduanera expuso el caso de los servicios de restauración, donde 11 Estados miembros poseen el derecho de aplicar tipos reducidos, y los restantes 16 Estados no.

En el Consejo Ecofin celebrado el 8 de octubre en Bruselas, el Comisario para la Fiscalidad y la Unión Aduanera, László Kovács, presentó tres documentos ante los Ministros Economía y Finanzas de la Unión Europea. El Consejo mantuvo un intercambio de opiniones sobre los efectos económicos y presupuestarios de los tipos reducidos del IVA, sobre sus ventajas e inconvenientes y sobre si constituyen un instrumento adecuado para alcanzar logros en la política sectorial. Asimismo, los Ministros de la UE27 decidieron estudiar la propuesta de Directiva sobre los tipos reducidos en su sesión de noviembre de 2008.

En el Consejo Ecofin que tuvo lugar el 4 de noviembre de 2008, a pesar de que los Ministros de Economía y Finanzas abordaron nuevamente el

asunto, no se produjo ningún avance. La posición de Alemania sigue impidiendo un compromiso y es apoyado por Austria, Dinamarca, Estonia y en menor medida, Lituania y Letonia. Estos países reiteraron claramente su posición: entienden que el enfoque de la aplicación de los tipos reducidos caso por caso debe ser sustituido por un enfoque que racionalice "la jungla" de los tipos reducidos de IVA aplicados en la Unión.

La Ministra de Economía, Industria y Empleo del Gobierno francés, como Presidenta del Consejo Ecofin¹⁶, aseguró que los contactos y las negociaciones para desbloquear la situación seguirán teniendo lugar en el Comité de Representantes Permanentes (Coreper), con objeto de alcanzar el consenso en la reunión del Consejo Ecofin de diciembre. En aras a facilitar el contexto que contribuya a la búsqueda de una solución, la Ministra sugirió que los Estados miembros que deseen introducir por primera vez un tipo reducido en la entrega de bienes y prestación de servicios concretos, deberían presentar un estudio que pruebe la oportunidad económica de la medida programada. La Comisión se encargaría de estudiar cada supuesto; esta "evaluación de impacto" permitiría demostrar la base económica del tipo reducido y su viabilidad en el plano presupuestario, así como la ausencia de efecto negativo en el mercado interior.

III.2.Lucha contra el fraude del IVA: Sistema Eurofisc

El Consejo Ecofin de 7 de octubre de 2008, adoptó unas Conclusiones mediante la que los Estados miembros muestran su acuerdo sobre la creación de un nuevo sistema de lucha contra el fraude en el IVA, el sistema Eurofisc.

¹⁶⁾ Francia ostenta la Presidencia de la Unión Europea entre julio y diciembre de 2008.

En noviembre de 2007, la Comisión había presentado una Comunicación¹⁷, en la que presentaba una serie de acciones pragmáticas y realistas que podrían contribuir a la mejora de la lucha contra el fraude en el IVA. En este sentido, solicitó al Consejo que determinara las orientaciones políticas necesarias para continuar trabajando en el Grupo de expertos "Estrategia Antifraude".

En la mencionada Comunicación, la Comisión reconocía que para los Estados miembros era especialmente útil obtener con la mayor rapidez posible los datos recabados en otros Estados miembros en relación a operaciones fraudulentas o ciertos defraudadores. Se destacaba el mecanismo desarrollado por la administración fiscal belga (en el que participaban varios Estados miembros). Se adelantaba que la Comisión se mostraba abierta a la idea de crear una estructura informal compuesta por funcionarios de las administraciones fiscales y que tuviera como objetivo facilitar el intercambio de información entre administraciones fiscales nacionales.

Como respuesta a las sugerencias planteadas en la Comunicación, en su sesión de 4 de diciembre de 2007, el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de la Unión Europea invitó a la Comisión a trabajar, en colaboración con los Estados miembros, en el área de la lucha contra el fraude en el IVA, y facilitó tres orientaciones políticas específicas para dicha tarea:

- Realizar un estudio en profundidad de las necesidades de información del sistema del IVA intracomunitario teniendo en cuenta la limitación que impone el objetivo general de re-

ducción de cargas administrativas de las empresas.

- Estudiar como mejorar la capacidad de gestión del sistema de IVA europeo en los Estados miembros.
- Mejorar y reducir los plazos de obtención de la información relativa a los operadores que figuran en los censos de los distintos Estados miembros.

Tras las indicaciones del Consejo, el Grupo de expertos "Estrategia Antifraude" comenzó el análisis del proyecto para la puesta en marcha del sistema denominado "Eurofisc", con el objetivo de reforzar la cooperación administrativa en el área de la lucha contra el fraude del IVA.

Existe a día de hoy un Reglamento¹⁸ que regula la cooperación administrativa en el ámbito del IVA que se vería afectado por la adopción del sistema Eurofisc.

Siendo Francia y Países Bajos los mayores promotores de la iniciativa Eurofisc, la Presidencia francesa ha priorizado el debate encaminado a la adopción de la propuesta. En la reunión del Grupo de Trabajo "Cuestiones Fiscales" que tuvo lugar el 22 de julio de 2008, se estudió un documento de trabajo de la Presidencia. Este documento enumera las modificaciones en el Reglamento n° 1798/2003 que la adopción del sistema Eurofisc conllevaría. Asimismo, perfila las líneas directrices del Eurofisc:

- Sería un red descentralizada de intercambio

¹⁷) COM (2008) 758, de 23/11/2007. Comunicación sobre determinados elementos clave para definir una estrategia contra la defraudación del IVA en la UE <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0758:FIN:ES:PDF>

¹⁸) Reglamento (CE) n° 1798/2003, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO L 264 de 15/10/2003)

de información sobre el fraude en el IVA entre los Estados miembros, que funcionaría coordinadamente.

- Obedecería a cuatro principios generales: (i) la libertad de cada Estado miembro de participar en cada una de las actividades de la red; (ii) la participación activa en el intercambio de información; (iii) el carácter confidencial de la información intercambiada; (iv) la falta de cargas adicionales para los operadores;
- NO tendría personalidad jurídica. Su funcionamiento partiría del acuerdo de los Estados miembros participantes y con el apoyo de la Comisión. Sus actividades serían llevadas a cabo por funcionarios de enlace, expertos en materia de fraudes fiscales, cuyos trabajos serían orientados por coordinadores nombrados entre ellos mismos. Los Estados miembros evaluarían periódicamente las actividades de Eurofisc;
- Los objetivos de Eurofisc serían los siguientes: (i) la creación de un dispositivo de alerta rápida multilateral en materia de lucha contra los fraudes en el IVA; (ii) la coordinación de los intercambios de información y de los trabajos de los Estados miembros participantes como resultado de la explotación de las alertas.

Estas líneas directrices fueron adoptadas por los Ministros de Economía y Finanzas de 7 de octubre de 2008. Algunas delegaciones manifestaron que en un plazo más largo, Eurofisc pueda desarrollar una capacidad de análisis de riesgos, común para los Estados miembros que estén dispuestos a autorizar el acceso a sus bases de datos (sistema VIES).

Ahora corresponderá a la Comisión Europea presentar una propuesta de modificación/refundición del Reglamento (CE) nº 1798/2003, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido. En principio, la Comisión habría anunciado la presentación de la propuesta para noviembre de 2008.

IV. IMPUESTOS ESPECIALES

Tabaco

Introducción

El 16 de Julio de 2008, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo para modificar las Directivas que regulan la estructura y los tipos de impuesto especial que grava el tabaco¹⁹.

El artículo 4 de las Directivas 92/79/CEE y 92/80/CEE establece la obligación de revisar cada cuatro años los tipos y la estructura del impuesto especial. Desde su entrada en vigor, la Comisión ha presentado varias evaluaciones sobre la aplicación de las Directivas. Al presentar el Primer informe²⁰ en 1995, a pesar de que la Comisión afirmaba que la aproximación había sido escasa, se pospuso la modificación de la legislación. En el

¹⁹ COM (2008) 459, de 16/07/2008, Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se modifican las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y 95/59/CE en lo referente a la estructura y a los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0459:FIN:ES:PDF>

²⁰ COM (95) 285, de 13/09/1995. [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/studies_reports/COM\(1995\)_285_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/studies_reports/COM(1995)_285_en.pdf)

Segundo informe²¹ presentado en 1998, se proponían modificaciones técnicas y se recomendaba mantener la estructura y los tipos del impuesto especial inalterados. Las modificaciones técnicas fueron abordadas por la Directiva 1999/81/CE. En la reunión del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas (29/07/1999) que adoptó esta propuesta de Directiva, algunos Estados miembros firmaron una declaración que solicitaba a la Comisión que considerara la posibilidad de abordar una revisión de mayor calado. En este sentido, en marzo de 2001 fue presentado un Tercer informe²², junto con una propuesta de Directiva con importantes propuestas de modificación: (i) En relación con los cigarrillos, la Comisión propuso establecer un importe fijo mínimo del impuesto especial de 70 euros por 1000 cigarrillos para la categoría de precios más solicitada (además del requisito mínimo del 57% vigente), a fin de garantizar una mayor aproximación de los niveles impositivos entre los Estados miembros; (ii) También proponía un gravamen similar al de los cigarrillos para las manufacturas del tabaco competidoras, como por ejemplo, la picadura fina. La Directiva finalmente aprobada por el Consejo (Directiva 2002/10/CE) sólo aceptaba un importe fijo mínimo del impuesto especial de 64 euros y renunció armonizar los tipos mínimos de picadura fina con los cigarrillos finos. La Comisión, respondiendo a la demanda de varios Estados miembros, hizo

constar en las conclusiones de la reunión que en el siguiente informe aportaría elementos suficientes para proceder a una estimación global de la posibilidad de ajustar la estructura del impuesto especial sobre la picadura fina al de los cigarrillos.

En este contexto llega el Cuarto informe de la Comisión²³, junto con la cual se presenta esta propuesta de modificación de las Directivas que regulan la imposición del tabaco. Además de proponer una serie de modificaciones importantes con objeto de modernizar la legislación vigente y establecer condiciones equitativas a favor de los operadores, la propuesta presta atención a la protección de la salud pública, dado que la Comunidad Europea se adhirió al Convenio Marco de la OMS para el Control del Tabaco el 30/06/2005.

Evaluación de impacto

La propuesta de Directiva se centra en diversos objetivos: (i) la búsqueda de medidas que contribuyan a modernizar la estructura del impuesto especial y aportar mayor transparencia; (ii) la protección de la salud, especialmente la vinculación entre la salud pública y el precio final de los productos y (iii) armonizar la estructura y los tipos del impuesto especial de la picadura fina con el de los cigarrillos.

Para la consecución de los mencionados objetivos, la Comisión se plantea varias opciones:

- La no intervención a nivel comunitario. A día de hoy, existe un problema de falseamiento en el mercado de tabaco, ocasionado por las compras transfronterizas y el contrabando, con implicaciones en términos de ingre-

²¹) COM (98) 320, de 15/05/1998.
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/studies_reports/COM\(1998\)_320_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/studies_reports/COM(1998)_320_en.pdf)

²²) COM (2001) 133, de 14/03/2001
Parte I
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/studies_reports/COM\(2001\)_133\(1\)_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/studies_reports/COM(2001)_133(1)_en.pdf)
Parte II
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/studies_reports/COM\(2001\)_133\(2\)_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/studies_reports/COM(2001)_133(2)_en.pdf)

²³) COM (2008) 460, de 16/07/2008.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/tobacco-20080716/COM460_en.pdf

sos y de protección de la salud. También se produce la inestabilidad fiscal y el falseamiento de la competencia en torno al concepto de categoría de precios más solicitada. Si no hubiera intervención de las instituciones comunitarias, todos estos problemas no tendrían una solución, por lo que la Comisión la descarta.

- Modificación de la estructura del impuesto especial sobre los cigarrillos. Dado que el concepto de categoría de precios más solicitada crea problemas de inestabilidad fiscal y falseamiento de la competencia, la Comisión se plantea eliminarlo como elemento de referencia y proponer como alternativa: (i) establecer requisitos mínimos comunitarios aplicables a todos los cigarrillos y/o (ii) aplicar requisitos mínimos aplicados en función de los precios medios ponderados. La Comisión considera que esta medida tendría escasa incidencia en los mercados de tabaco y en los ingresos de los Estados. Solamente aplicando un importe mínimo de 64 euros por 1000 cigarrillos a todos los cigarrillos se crearía un nivel impositivo mínimo para todos los cigarrillos de la UE; se reducirían las diferencias impositivas y de precios existentes y se integrarían las preocupaciones en materia de salud pública. Por todas estas razones, la Comisión considera esta opción la más adecuada en relación al mercado interior y la salud.
- Modificar los tipos mínimos del impuesto especial sobre los cigarrillos, además de su estructura. La Comisión ha realizado simulaciones de incrementos de los tipos mínimos del impuesto especial sobre los cigarrillos, tomando como subopciones tanto el 57% o el mínimo de 64 euros por 1000 cigarrillos. Se comprueba que el aumento del importe mo-

netario mínimo sería la mejor la mejor forma de lograr la aproximación de los impuestos y de los precios de los cigarrillos en la UE, beneficiando al mercado interior y como una posibilidad para controlar el tabaco. La Comisión ha considerado diferentes posibilidades para los incrementos. Por ejemplo, un hipotético aumento a 90 euros para todos los cigarrillos y al 63% aplicado a los precios medios ponderados provocaría un descenso probable de la demanda a 10% (como media) en 22 Estados miembros. Además abriría la vía para que los Estados miembros (incluidos aquellos que ya aplican un elevado nivel impositivo) puedan decidir ulteriores aumentos de impuestos especiales. La Comisión considera que esta opción es la más adecuada para asegurar el buen funcionamiento del mercado interior, garantizando al mismo tiempo un nivel elevado de protección de la salud.

- Modificar la estructura y los tipos mínimos del impuesto especial que grava otros productos, en particular la picadura fina. Debido a las diferencias existentes en relación a los tipos impositivos aplicados a la picadura fina, se produce el contrabando y el falseamiento de la competencia en el mercado interior. Además, la diferencia del nivel impositivo aplicado a los cigarrillos y a la picadura fina conduce a la sustitución entre productos. Por ello, la Comisión entiende que la solución pasaría por equiparar los tipos mínimos aplicables a la picadura fina destinada a liar cigarrillos con los aplicados a los propios cigarrillos. Esto significa que además de un tipo mínimo (que a día de hoy es aplicado), también se aplicaría a la picadura fina destinada a liar cigarrillos, un importe mínimo obligatorio.

Contenido de la propuesta

Con objeto de alcanzar los objetivos mencionados y tras la valoración de las alternativas existentes, la Comisión enumera a través de la propuesta de Directiva, las modificaciones que son pertinentes desde su punto de vista:

- La eliminación de la “categoría de precios más solicitada” como referencia a la hora de fijar los requisitos mínimos aplicables al impuesto especial en la UE y de medir la importancia del impuesto especial específico con respecto a la carga fiscal total.

La utilización de la categoría de precios más solicitada como referencia para fijar los tipos mínimos no se ajusta a los objetivos del mercado interior, dado que conlleva una compartimentación de los mercados de tabaco en los Estados miembros. Su eliminación también contribuiría a simplificar el régimen vigente. Como alternativa se propone aplicar un importe mínimo de 64 euros a todos los cigarrillos. Esta solución contribuiría a responder a las preocupaciones ligadas al mercado interior y a la salud pública en relación a todas las categorías de cigarrillos. La nueva referencia con respecto a los demás requisitos mínimos sería el de los precios medios ponderados.

- Aumento gradual del requisito mínimo aplicado a los cigarrillos a fin de tener en cuenta los objetivos del mercado interior y las consideraciones relacionadas con la salud.

Alcanzar una mayor convergencia es importante para eliminar las grandes diferencias existentes entre los Estados miembros. Por ello, se recomienda un incremento de los niveles impositivos mínimos. Para valorar cuanto deberían aumentar los niveles impositivos mínimos, la Comisión se basa en datos de periodos anteriores. Así, considerando que en el perio-

do 2000-2006 el consumo de cigarrillos disminuyó en más de 10%, incrementándose los impuestos especiales sobre el tabaco una media de 33%, la Comisión entiende que para lograr una disminución similar en los próximos cinco años, el incremento del impuesto debería rondar 25%. Desde el punto de vista sanitario, un aumento de 90 euros sobre todos los cigarrillos y la aplicación de 63% sobre los precios medios ponderados permitiría lograr esa disminución media de 10% en al menos 22 Estados miembros. Los aumentos se realizarían de manera gradual, hasta 31 de diciembre de 2013.

- La concesión de mayor flexibilidad a los Estados miembros para aplicar impuestos específicos y gravar los cigarrillos con un impuesto especial mínimo.

Está demostrado que la aplicación de impuestos especiales específicos y mínimos crea claras ventajas a nivel de mercado interior, presupuestario y sanitario. A pesar de ser favorable de conceder flexibilidad a los Estados miembros para que decidan entre un impuesto específico o un impuesto mínimo, la Comisión también cree que resulta aconsejable mantener cierta coherencia, evitando que en un Estado miembro se aplique exclusivamente un impuesto específico y en el Estado miembro vecino un impuesto ad valorem o tipo mínimo. Esta situación podría dar lugar a un flujo transfronterizo de las marcas de primera calidad.

Por ello, en lo referente al tipo mínimo, se propone ampliar la horquilla del 5% - 55% al 10% - 75%²⁴. En relación al impuesto especial mínimo, se

²⁴) En base a la normativa actual, 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.

dejaría de limitar el nivel del impuesto mínimo al impuesto especial adecuado sobre la categoría de precios más solicitada, como ocurre en la actualidad en otras labores del tabaco.

- Un ajuste gradual de los tipos aplicados a la picadura fina para liar con los aplicados a los cigarrillos

Se propone la introducción de un requisito mínimo obligatorio expresado en términos monetarios y un tipo mínimo para la picadura fina de tabaco. Con objeto de observar la proporción de dos tercios entre la picadura fina y los cigarrillos, el importe mínimo debería fijarse en 43 euros por kilo y el requisito mínimo proporcional de 38%.

- Un ajuste de los requisitos mínimos aplicados a las labores de tabaco distintas de los cigarrillos y la picadura fina para liar, en función de la inflación.

Es necesario ajustar el impuesto especial específico sobre los cigarros puros y los cigarrillos y el tabaco de fumar (distinto de la picadura fina de tabaco para liar cigarrillos), para tomar en cuenta la inflación registrada en el periodo comprendido entre 2003 y 2007. Según los datos de Eurostat, se estima que la inflación se situó en 8% para el mencionado periodo; por lo tanto al aplicar este porcentaje a los importes mínimos específicos se obtendría una cifra redondeada de 12 euros para los cigarros puros y cigarrillos, así como 22 euros para el tabaco de fumar.

- La modificación de las definiciones de cigarrillos, cigarros puros y demás tabaco de fumar.

Para evitar la práctica habitual que lleva a gravar tres cigarrillos como si fueran dos, la nueva definición de un rollo de tabaco debería considerarse

equivalente a dos cigarrillos cuando, excluido el filtro, tuviera una longitud entre 9-12 cm. Será equivalente a tres cigarrillos cuando su longitud se sitúe entre 12-15 cm.

Por otra parte, han aparecido nuevos productos que se comercializan como puros, pero que por su forma de consumo, sabor y presentación deberían considerarse sustitutos de cigarrillos. Para evitar que esto siga ocurriendo deberá modificarse la definición de cigarros puros.

Finalmente, es conveniente adaptar la definición de tabaco para fumar a fin de diferenciar mejor el tabaco de pipa de la picadura fina y evitar que se graven de forma inadecuada.

La propuesta aun no ha sido debatida en el Consejo y en el Parlamento Europeo. La base jurídica es el artículo 93 del Tratado CE²⁵. La Directiva deberá ser aprobada por el procedimiento de consulta, y con el apoyo unánime de los 27 Estados miembros de la Unión Europea en el Consejo.

V. AYUDAS DE ESTADO DE NATURALEZA FISCAL

V.1. La Sentencia del TJE en la Cuestión prejudicial sobre el Concierto Económico y las ayudas de estado

El 11 de septiembre de 2008, el Tribunal de Justicia Europeo (TJE) dictó sentencia en la Cuestión prejudicial planteada en torno al Concierto econó-

²⁵⁾ "El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 14".

mico y la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de estado.

En septiembre de 2005, las Comunidades Autónomas de La Rioja y Castilla y León, junto con UGT Rioja interpusieron una demanda ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (TSJPV), por considerar que el tipo impositivo general del impuesto sobre sociedades – fijado en 32,5% -, así como una serie de deducciones fiscales que no existían en el ordenamiento jurídico tributario estatal, constituyen una ayuda de estado incompatible con el mercado común, por ser inferior al tipo impositivo general aplicado en el Estado – fijado en 35% - y por no existir mencionadas deducciones fiscales en el ordenamiento jurídico estatal.

La sentencia dictada por el TJE en septiembre de 2006, en el asunto C-88/03 (República Portuguesa vs. Comisión) sobre la autonomía fiscal de las Azores, plantea un nuevo escenario. En esta sentencia, el TJE define los criterios para apreciar si una medida fiscal de una entidad infraestatal es selectiva. Enumera una serie de criterios que una entidad debe cumplir para considerar que ejerce sus facultades con suficiente autonomía del poder central.

En este contexto, en octubre de 2006, la Cuestión prejudicial fue planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (TSJPV) en los siguientes términos:

“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 (), dando nueva redacción a los artículos () 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.”

Tras la celebración de la vista oral en febrero de 2008 y la presentación de las Conclusiones de la Abogada general, Sra. Julianne Kokott en mayo de ese mismo año, el TJE determinó sobre el asunto el 11 de septiembre de 2008.

En la Sentencia sobre el asunto Azores, el TJE establece que para apreciar si una medida fiscal de una entidad infraestatal es selectiva, se examinará si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central. Y también se comprobará si se aplica a todas las empresas establecidas en el territorio sobre el que dicha entidad tenga competencia.

Esto significa que el marco de referencia para apreciar la selectividad de una medida fiscal puede limitarse a la zona geográfica infraestatal 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.

Para considerar que una decisión se ha adoptado en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario que se cumplan tres niveles de autonomía:

- Autonomía institucional: Que la decisión la tome autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno Central.
- Autonomía de procedimiento: Que la deci-

sión haya sido adoptada sin que el Gobierno Central haya podido intervenir directamente en su contenido.

- Autonomía económica y financiera: 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.

La sentencia del TJE de 11 de septiembre de 2008 hace una revisión del cumplimiento de los criterios definidos en la sentencia sobre el asunto de las Azores en el caso del Concierto Económico y la capacidad tributaria de los Territorios Históricos:

En relación a la entidad infraestatal que debe tenerse en cuenta (en relación al papel fundamental de la entidad en la definición del medio político y económico), el TJE considera que habrá que tomar como referencia al mismo tiempo los TTHH y la CAE. En su opinión, la distribución de competencias se basa en razones históricas, distinguiéndose la competencia en materia tributaria (TTHH) y en materia económica (CAE). Este reparto de tareas requiere una estrecha colaboración entre las diversas entidades.

Por lo que respecta al hecho de que las Normas Forales tengan carácter de disposición administrativa y estén sujetos al control de órganos jurisdiccionales administrativos ordinarios, el TJE no considera que se pueda afirmar que una entidad infraestatal no tiene autonomía de procedimiento porque se ejerza un control jurisdiccional sobre sus normas.

Finalmente en relación a los niveles de autonomía:

- Autonomía institucional: Se deduce del examen de la legislación pertinente (Constitución, Estatuto, Concierto Económico) que tanto los TTHH como la CAE cumplen el criterio de autonomía institucional.
- Autonomía de procedimiento: El Tribunal entiende que la existencia de la autonomía de procedimiento no excluye la posibilidad de que exista un procedimiento de conciliación para prevenir conflictos y destaca que la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tiene una representación equitativa de las partes (TTHH/CAE y E^o). En esta Comisión el Gobierno Central no puede imponer sus decisiones. Por otra parte, el respeto de una serie de principios y límites preestablecidos (principio de solidaridad, equilibrio económico, armonización fiscal, etc.) no implica necesariamente que se menoscaba la autonomía de decisión o procedimiento de la entidad infraestatal. El TJE considera que debe ser el TSJPV el que con todos estos datos, valore si existe esa autonomía de procedimiento.
- Autonomía económica y financiera: Para analizar esta autonomía, el TJE se detiene especialmente en el análisis del cálculo del cupo.
 - Considera que el importe de los ingresos fiscales de los TTHH no influye en la valoración de las cargas estatales no asumidas por la CAE.
 - En relación al coeficiente de imputación, el TJE considera que si bien este se determina partiendo de datos económicos, se fija en el marco de negociaciones estrictamente políticas entre el Estado y la

CAE. De ello deduce el TJE que una reducción del tipo impositivo no influye necesariamente en el porcentaje del coeficiente de imputación. Acepta que una infravaloración del coeficiente de imputación (tal y como alegó la Comisión en la vista oral) puede suponer el indicio de una falta de autonomía económica, pero subraya que debe existir una relación de causa-efecto entre las medidas tributarias de los TTHH y los importes pagados al Estado.

- Asimismo, considera que el hecho de que existan transferencias financieras del Estado a los TTHH no basta para demostrar que éstos últimos no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan
- El TJE concluye que corresponde al TSJPV analizar el método del cálculo del cupo, así como si determinadas normas adoptadas por los TTHH pueden implicar compensaciones ocultas (en el área de la Seguridad Social, la garantía del Estado para que exista un servicio público mínimo en la CAE o el funcionamiento del Fondo de compensación interterritorial).

V.2. Hungría: Incentivos fiscales para la producción cinematográfica

El 16 de Julio de 2008, la Comisión Europea autorizó un programa de ayudas de Hungría a favor de la producción cinematográfica en su país. Se trata de un programa de seis años de duración (hasta 31 de diciembre de 2013), que incluye una serie de incentivos fiscales. La ayuda ha sido autorizada en base a las normas sobre ayudas de estado del Tratado CE (artículo 87.3), así como en base a

la Comunicación de la Comisión sobre determinados aspectos jurídicos vinculados a las obras cinematográficas y a otras producciones del sector audiovisual.

El objetivo principal del programa de ayudas es el apoyo y la promoción del sector cinematográfico de Hungría. Además de los incentivos fiscales, el programa prevé subvenciones directas al desarrollo, producción y distribución cinematográficos, así como a la organización de festivales de cine.

Hungría ha debido incluir diversas modificaciones a la normativa inicialmente propuesta, para adaptarse a las exigencias de la normativa sobre ayudas de estado, especialmente la Comunicación sobre las ayudas estatales al sector cinematográfico. Una de las más importantes modificaciones ha sido la inclusión de un criterio cultural a la hora de valorar las producciones cinematográficas a subvencionar.

El presupuesto general del régimen de ayudas alcanzaría 231 millones de euros para el periodo completo. El presupuesto anual que se pretende destinar a incentivos fiscales sería 12,5 millones de euros aproximadamente.

VI. PUBLICACIONES

En los últimos meses se han publicado los siguientes estudios o informes de la serie "Taxation paper" de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea:

- Taxation Paper No 12 - The corporate income tax rate-revenue paradox: Evidence in the EU
http://ec.europa.eu/taxation_customs/

resources/documents/taxation/gen_info/
economic_analysis/tax_papers/taxation
paper_12_en.pdf

- Taxation Paper No 13 - Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union.
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/
resources/documents/taxation/gen_info/
economic_analysis/tax_papers/taxation_
paper_13_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_13_en.pdf)

E studios y Colaboraciones

LOS PROBLEMAS DEL CONCIERTO ECONÓMICO EN EUROPA (I): DESDE 1988 HASTA LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9 DE DICIEMBRE DE 2004

JOSÉ RUBÍ CASSINELLO (*)

0. INTRODUCCIÓN

Como es sabido una de las características más sobresalientes de los regímenes de Concerto y Convenio la constituye la capacidad que otorga a las Instituciones respectivas para legislar en materia tributaria, de manera que es unánimemente reconocida la convivencia en el Estado español de cinco regímenes tributarios generales: los tres correspondientes a cada uno de los Territorios Históricos del País Vasco (Álava, Gipuzkoa y Bizkaia), el de la Comunidad Foral de Navarra y el del Estado.

El ejercicio de dicha capacidad normativa, y en concreto en materia de fiscalidad directa empresarial, ha venido constituyendo el punto de fricción más relevante de entre la heterogénea variedad de

cuestiones que se plantean en las relaciones derivadas de la aplicación del régimen concertado, hasta el punto de que son continuos los procedimientos judiciales planteados contra cualesquiera medidas que resulten aprobadas por los Órganos Forales en la materia. Sin necesidad de ser exhaustivos debemos recordar que la Administración General del Estado en cumplimiento de los acuerdos de enero de 2000 conocidos como "paz fiscal"¹ procedió a retirar los recursos que mantenía contra 75 disposiciones forales. Por su parte las Comunidades Autónomas vecinas han sido especialmente beligerantes contra la normativa foral en materia del Impuesto de Sociedades hasta tal punto que prácticamente no existe ni ha existido Norma Foral reguladora de dicho impuesto que no haya sido recurrida por aquellas ante los Tribunales de Justicia.

(*) *Secretario General Técnico. Hacienda Foral de Bizkaia.*

El presente trabajo constituye la ponencia del autor en el Curso de Verano de la UPV-EHU, sobre "Ayudas de Estado de carácter fiscal" celebrados en Donostia-San Sebastián, el 23 de julio de 2008.

¹ El 18 de enero de 2000 en Comisión Mixta de Cupo reunida en Vitoria-Gasteiz los representantes de las administraciones vascas y estatal acordaron poner fin a más de una década de desencuentros en la interpretación del Concerto Económico y sus límites que se habían manifestado en una permanente "judicialización" mediante la interposición de continuos recursos contencioso-administrativos contra la normativa foral en cada caso aprobada.

Por lo que se refiere al ámbito europeo no nos debe extrañar que la capacidad normativa reconocida en el Concierto Económico sea contemplada con recelo por parte de la Comisión Europea.

Resulta especialmente patente la ausencia de referencia alguna a la fiscalidad ni entre los objetivos principales de la Comunidad enumerados en el artículo 2 del Tratado de la Comunidad Económica Europea² (Tratado CE) ni entre la prolija relación de acciones a disposición de la Comunidad para la consecución de dichos fines contenida en el artículo 3 del mismo. Es por ello que las limitadas capacidades otorgadas a la Comunidad en el ámbito tributario se encuentran funcionalmente constreñidas a prevenir las medidas que puedan constituir un obstáculo al pleno ejercicio de las libertades básicas de circulación de mercancías, personas, servicios y capitales y asegurar la libertad de establecimiento en el seno de la Unión.

Si nos fijamos en las disposiciones del Tratado CE referidas explícitamente a la fiscalidad, únicamente encontramos las contenidas en el capítulo 2 del Título VI, artículos 90 a 93, que se refieren con carácter exclusivo a la fiscalidad indirecta y que constituyen la base jurídica sobre la que se ha construido la armonización del IVA y los Impuestos Especiales. En lo que se refiere a la fiscalidad directa únicamente el artículo 94, relativo a la "aproximación de las legislaciones" de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común, ha sido utilizado como soporte para la aprobación de las escasas directivas aprobadas en la materia, lastradas por la exigencia de unanimidad en el seno del Consejo que el propio precepto prevé.

²⁾ Las referencias que se hagan en el trabajo en adelante deben entenderse realizadas a la versión consolidada del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, con las modificaciones introducidas por el Tratado de la Unión Europea y las previstas en el Tratado de Amsterdam.

Precisamente la ausencia de instrumentos de armonización a disposición de la Comisión ha empujado a ésta a ser especialmente celosa en la vigilancia de las disposiciones fiscales de los Estados que pudieran ser susceptibles de limitar la plena efectividad de las libertades básicas o que puedan afectar a la libre competencia dentro de la Unión. Para ello, la Comisión dispone de los elementos que se derivan de la disciplina reguladora de las ayudas estatales que proscribiera cualquier ventaja otorgada por los Estados o mediante fondos estatales que, bajo cualquier forma falsee o amenace falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros³. Y es aquí donde la Comisión encuentra obstáculos insalvables para el ejercicio de competencias normativas por parte de las regiones y donde precisamente comienzan los problemas para el Concierto Económico, en tanto que reconoce dicha capacidad en el ámbito de la fiscalidad directa de las empresas. La Comunidad debe dar respuesta a la cuestión de si es compatible con el mercado común la coexistencia dentro de un mismo Estado miembro de diversos regímenes fiscales de imposición directa en la medida en que cada uno de ellos es aplicable a "determinadas empresas o producciones" en función de las reglas de distribución competencial que rijan las relaciones dentro del propio Estado.

El legítimo ejercicio de sus competencias, reconocidas constitucionalmente, por parte de las Instituciones Forales ha provocado continuos roces de la normativa foral aprobada en materia del Impuesto sobre Sociedades con el Derecho Comunitario. Sin embargo los problemas han sido tan diversos y de naturaleza tan heterogénea que, en algunos casos, resulta difícil interpretar adecuadamente la situación

³⁾ Artículo 87 del Tratado CE

y la trascendencia de las correspondientes decisiones judiciales o administrativas.

El presente trabajo se propone describir la génesis de los llamados problemas comunitarios de la normativa tributaria foral en materia del Impuesto sobre Sociedades desde las primeras decisiones normativas adoptadas, para lo que, como veremos, nos deberemos remontar hasta las Normas Forales de Incentivos Fiscales de 1988 y pondremos punto final a nuestro estudio con las referencias a la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, que viene a constituir el momento culminante en el que se ha procedido a la peculiar interpretación de ambos ordenamientos, el interno y el comunitario, que ha derivado en la consideración de las Normas Forales de que hablamos como ayudas de estado, con las consecuencias jurídicas, materiales y formales, propias de dicha consideración.

Para ello la primera parte del trabajo comenzará por identificar cuál es realmente el problema específico que aqueja al Concierto Económico al enfrentarlo con la normativa comunitaria y nos plantearemos si es realmente un problema con la Europa comunitaria y su legislación o si, por el contrario, es un problema interno que se ha planteado en términos europeos; dicho de otra manera, si el problema europeo del Concierto no resulta ser sino un problema artificialmente creado por los propios Tribunales de Justicia españoles al interpretar y aplicar la normativa comunitaria a la hora de enjuiciar las normas forales impugnadas. Tras analizar, en la segunda parte, la situación competencial e identificar la normativa impugnada que ha dado origen a las cuestiones de derecho comunitario, en la tercera procederemos a describir el proceso en virtud del cual se ha llegado a la situación actual, abarcando el período comprendido entre 1988 y la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, para lo que deberemos repasar, por un lado, las

Decisiones de la Comisión en relación con la normativa foral así como las correlativas decisiones de los Tribunales Comunitarios en relación con las mismas y, por otro, la evolución de la jurisprudencia interna en la materia, señalando los hitos más importantes que han marcado dicha evolución, tanto en las decisiones del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco como del Tribunal Supremo e, incluso, del Tribunal Constitucional.

I. ¿TIENE EL CONCIERTO ECONÓMICO UN PROBLEMA ESPECÍFICO EN EUROPA?

Como ya se ha señalado no existen disposiciones en el Tratado explícitamente dirigidas a la necesidad o conveniencia de armonizar los sistemas fiscales de imposición directa de los Estados. Sin embargo ello no significa que el papel de la Comunidad no tenga relevancia alguna en la materia, puesto que las disposiciones fiscales pueden asumir un papel especialmente relevante en el marco de asegurar (o impedir) el pleno ejercicio de las libertades básicas consagradas en el Tratado⁴ y la eliminación de obstáculos al ejercicio del derecho de establecimiento⁵ o la creación del mercado interior a través de la política de competencia⁶.

Desde el punto de vista que a este trabajo interesa, la acción de la Unión Europea en el ámbito de la fiscalidad directa ha venido desarrollándose a través de distintos instrumentos: en primer lugar, mediante la adopción de medidas de armonización a través de la aprobación de directivas, reglamentos u otros instrumentos jurídicamente vinculantes (el llamado *hard law*, en la jerga comunitaria) o no vincu-

⁴ Libertad de circulación de personas (artículo 18 del Tratado CE), mercancías (artículos 23 y siguientes), servicios (artículo 49) y capitales (artículo 56).

⁵ Artículo 43 del Tratado.

⁶ Artículos 81 a 89 del Tratado.

lantes (informes, recomendaciones, comunicaciones...que integran el denominado *soft law*), en segundo lugar por medio de lo que se conoce como "integración negativa" a través de la interpretación de las libertades básicas que han venido construyendo con su jurisprudencia los tribunales comunitarios y, por último, mediante la aplicación a las medidas fiscales de la disciplina comunitaria relativa a las ayudas de estado.

a) Las medidas de armonización de la Unión Europea

No es el lugar, ni constituye el objetivo de este trabajo, indagar en los modestísimos avances de la armonización fiscal de la tributación empresarial en el seno de la Unión Europea, desde las primeras propuestas contenidas en el informe del Comité Neumark (1962) hasta nuestros días en que impera el llamado *soft law*, en virtud del cual y a través de medidas no vinculantes (Recomendaciones, Comunicaciones, Informes...) pretende conseguirse lo que a través de normas jurídicamente vinculantes (Reglamentos, Directivas,..), con fundamento en el artículo 94 del Tratado de la Unión Europea⁷, ha sido imposible hasta la fecha: un acercamiento de los sistemas de tributación directa que sirva a la eliminación de obstáculos fiscales en el seno del espacio común europeo.

⁷ El artículo 94 del Tratado dispone: "El Consejo adoptará por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común". Los únicos instrumentos aprobados bajo esa base jurídica han sido los siguientes: la Directiva 77/799/CEE sobre asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, la Directiva 90/434/CEE sobre el régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, la Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal aplicable a la sociedades de Estados miembros diferentes, la Directiva 2003/48/CE sobre la fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses y la Directiva 2003/49/CE sobre el régimen común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

Como no podía ser de otra manera, las Instituciones Forales deben respetar las normas europeas en materia fiscal, pues no en vano el apartado Quinto del número Uno del artículo 2 del Concierto Económico señala entre los principios que debe seguir el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos:

"Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera. En particular deberá atenerse 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."

Esta obligación de sometimiento del Concierto Económico a las normas europeas de armonización fiscal no constituye novedad alguna y no es sino consecuencia de lo dispuesto en el artículo 96 de la Constitución española⁸, pasando aquéllas a formar parte del ordenamiento interno superponiéndose al fuero tributario de los Territorios Históricos que tiene que declinar y subordinarse a las normas reguladoras de la Comunidad Europea⁹. Sí debemos consta-

⁸ Constitución española, artículo 96: "1. Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno..."

⁹ Ver en este sentido las sentencias del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 1996 (F.J. 3º), 13 de octubre de 1998 (F.J. 5º) o la de 22 de octubre de 1998 (F.J. 2º), recogidas en, "Recopilación del Concierto Económico vasco. Legislación, jurisprudencia y bibliografía. 1981-2004", ALBERTO ATXABAL RADA Y JAVIER MUGURUZA ARRESE, Ad Concordiam 2006. En cuanto a la competencia para la traslación del Derecho Comunitario véase también en dicha obra la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril, cuyo F.J. 10º señala: "En efecto, conforme a nuestra doctrina, la distribución competencial que entre el Estado y las Comunidades Autónomas ha operado el Texto constitucional rige también para la ejecución del Derecho comunitario, pues la traslación de este Derecho supranacional no afecta a los criterios constitucionales del reparto competencial, de tal manera que el orden competencial establecido no resulta alterado ni por el ingreso de España en la Comunidad Europea ni por la promulgación de normas comunitarias."

tar en relación con ello la frustración de las autoridades vascas ante la imposibilidad de participar en el proceso de decisión de medidas que inciden directamente en el ámbito de sus competencias exclusivas, aspiración largamente exigida en cada una de las negociaciones de renovación o actualización del Concerto y denegada puntualmente por parte de los representantes del poder central¹⁰.

Por otra parte la Comisión Europea da a conocer mediante instrumentos jurídicamente no vinculantes (básicamente a través de las llamadas Comunicaciones) sus prioridades en materia de política fiscal y anuncia los criterios que va a mantener al evaluar las políticas fiscales de los Estados miembros, cuyas autoridades tributarias disponen así de un marco de referencia de excepcional importancia a la hora de diseñar sus sistemas impositivos¹¹.

Tampoco es el lugar de profundizar en las propuestas comunitarias en materia de política fiscal. Baste señalar como hitos más relevantes que marcan la práctica actual de la Comisión en la materia, el cambio de rumbo que supuso, por un lado, la Comunicación sobre *“La fiscalidad en la Unión Europea. Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios”*¹² que marca el final del llamado *“piecemeal approach”*¹³ y el comienzo del conocido como

enfoque global (*“global approach”*) y, por otro, las Comunicaciones *“Hacia la coordinación fiscal en la Unión Europea. Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa”*¹⁴ y *“Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa”*¹⁵, antecedentes inmediatos del llamado “paquete fiscal” integrado por el Código de Conducta aprobado en el ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 así como por las propuestas de directivas para la regulación del régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros¹⁶ y la relativa a garantizar un mínimo de imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad¹⁷.

Como es sabido el Código de Conducta es un compromiso político que no influye en los derechos y obligaciones de los Estados miembros ni en las competencias respectivas de éstos y la Comunidad, tal y como se derivan del Tratado, constituyendo un auténtico “compromiso entre caballeros” no vinculante jurídicamente, en virtud del cual los Estados miembros se comprometen a no establecer nuevas medidas perniciosas en el sentido del propio Código y a revisar las disposiciones y prácticas entonces vigentes, en orden a la revisión y eliminación de las mismas lo antes posible, entendiendo por medidas potencialmente perniciosas aquellas que influyen o pueden influir de manera significativa en la radica-

¹⁰ Un estudio de la cuestión al hilo de la renovación del Concerto puede consultarse en ENRIQUE LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, *“Crisis y renovación del Concerto Económico”*, Ad Concor diam 2005, pag. 97 y ss.

¹¹ Una relación de los últimos documentos de importancia política y estratégica para la fiscalidad de las empresas y los textos correspondientes puede encontrarse en la página web de la Comisión: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/key_documents/index_fr.htm.

¹² COM (1996) 546, de 22 de octubre.

¹³ En la jerga comunitaria se conoce como *“piecemeal approach”* la estrategia seguida por la Comisión en relación con la armonización a través de un enfoque parcial o por partes, por contraposición al *“global approach”* o enfoque global instaurado a partir de la Comunicación de referencia (COM (1996) 546, de 22 de octubre).

¹⁴ COM (1997) 495, de 1 de octubre.

¹⁵ COM (1997) 564, de 5 de noviembre.

¹⁶ COM (1998) 67, de 4 de marzo, antecedente de la Directiva 2003/49/CE de 3 de junio de 2003 relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

¹⁷ COM (1998) 295, de 20 de mayo, antecedente de la Directiva 2003/48/CE de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

ción de la actividad empresarial dentro de la Comunidad al implicar un nivel impositivo considerablemente inferior al aplicado habitualmente en el Estado miembro de que se trate.

En lo que se refiere al Concierto Económico ni las Directivas comunitarias adoptadas ni las consecuencias que se derivan del Código de Conducta constituyen un problema específico distinto del que pueden plantear a cualquier Estado miembro. De hecho únicamente una medida normativa vasca fue identificada como potencialmente perniciosa de entre las 66 inventariadas inicialmente por la Comisión: los Centros de Coordinación previstos en la Normas Forales del Impuesto de Sociedades de 1996¹⁸.

- b) La interpretación de las libertades fundamentales por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

Como ya se ha señalado una de las vías por las que se ha avanzado en la integración de los sistemas fiscales la constituye la interpretación que de las libertades fundamentales ha venido realizando el Tribunal de Justicia (TJCE) al examinar los efectos que sobre ellas derivan de la aplicación de los sistemas fiscales, proceso comúnmente conocido como "integración negativa", que proscribire, en base a la elaboración que del contenido del principio de no discriminación han realizado los Tribunales comunitarios, no sólo las discriminaciones por razón de na-

¹⁸) Los "centros de dirección, de coordinación y financieros" eran personas jurídicas sujetas al Impuesto de Sociedades cuyo objeto principal debía ser la gestión, dirección, supervisión y centralización de las transacciones y servicios de un grupo de empresas de carácter internacional del cual había de formar parte integrante y cuya base imponible, bajo determinadas condiciones, podía determinarse mediante la aplicación de un porcentaje del 25% sobre los gastos, excluidos los financieros, incurridos por el centro. El régimen fue derogado en 2000 respecto de la normativa alavesa y guipuzcoana y en 2001 la vizcaína, si bien, en este último caso fue además declarada incompatible con el mercado común mediante Decisión de la Comisión de 22 de agosto de 2002 (DOCE L 31/26, de 6 de febrero de 2003).

cionalidad sino también cualquier otra forma de discriminación que provoque un efecto equivalente.

Como señala JOSÉ MANUEL IGLESIAS CASAS¹⁹ "la libertad de establecimiento garantiza el derecho de los ciudadanos comunitarios al acceso y ejercicio de actividades por cuenta propia en otro Estado miembro, así como el derecho de establecimiento tanto a título principal (constitución de la sociedad y traslado de su domicilio social) como a título secundario (creación de filiales y apertura de agencias y sucursales) y la libre elección de la forma de establecimiento. Se prohíbe así toda medida discriminatoria y restrictiva que obstaculice la movilidad geográfica de personas físicas y jurídicas que quieran desarrollar una actividad autónoma en un estado miembro del que no son nacionales o distinto al del domicilio social de las entidades".

Es conocida la incidencia de la doctrina del TJCE en la fijación del contenido y límites relativos a la no discriminación fiscal y al derecho de establecimiento en Europa²⁰. Sin embargo, creemos que tampoco en esta materia se producen efectos relevantes para el Concierto Económico distintos de los que se plantean para el poder tributario de los distintos Estados miembros. Las Instituciones Forales deben respetar en la misma medida que cualquier otro Estado las consecuencias que se derivan de la jurisprudencia comunitaria en tanto que sus disposiciones puedan constituir un obstáculo para el funcionamiento del mercado común, sea afectando al efectivo ejercicio de las libertades básicas sea limi-

¹⁹) "No discriminación fiscal y derecho de establecimiento en la Unión Europea", JOSÉ MANUEL IGLESIAS CASAS, Ed. Thomson-Aranzadi 2007. Contiene un completo estudio legal y de la evolución doctrinal y jurisprudencial en torno al derecho de establecimiento en la Unión Europea.

²⁰) Últimamente han tenido especial eco los asuntos C-250/95 Futura, C-141/99 AMID, C-324/00 Lankhorst-Hohorst, C-446/03 Marks&Spencer, C-196/04 Cadbury-Schweppes, C-386/04 Centro di Musicologia, C-524/04 Thin-Cap, por nombrar algunos de los más recientes.

tando el derecho de establecimiento en el seno de la Unión. Algún ejemplo hemos tenido en la materia como es la Decisión de la Comisión 93/337/CEE relativa a las Normas Forales de reactivación de la actividad económica de 1988, de la que más adelante hablaremos.

c) La política de ayudas de Estado

La posibilidad de que las normas fiscales aprobadas en ejercicio de la capacidad normativa derivada del Concerto Económico choquen, bajo determinadas circunstancias, con las reglas de competencia vigentes en la Unión, es donde encontramos los problemas más específicos de encaje de aquél con la normativa comunitaria.

El establecimiento de un régimen que garantice que la competencia no sea falseada en el seno del mercado común constituye un elemento consustancial al propio proceso de construcción del mercado integrado. Al servicio de ese objetivo responde, precisamente, lo dispuesto en los artículos 87 y siguientes del Tratado CE. El análisis de dichos preceptos en relación con las normas forales de carácter tributario nos permitirá identificar con claridad cual es el problema específico del Concerto Económico con la normativa europea.

El artículo 87 del Tratado CE dispone:

“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”.

Si bien la aplicación de las reglas relativas a las

ayudas de Estado a la medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas no constituye una novedad, dicha aplicación recibió un enorme impulso a raíz de la aprobación del Código de Conducta²¹ en el que, además de las consecuencias que se derivaban del compromiso político adquirido de desmantelamiento de las medidas potencialmente perniciosas, la Comisión asumió la obligación de elaborar unas directrices sobre la aplicación de los entonces artículos 92 y 93 (hoy 87 y 88) del Tratado CE a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas y “ a velar escrupulosamente por que se apliquen con todo rigor las normas relativas a las citadas ayudas”. Este compromiso fue cumplido por la Comisión con la aprobación de la Comunicación SEC (1998) 1800 final²².

Comienza en ella la Comisión por diferenciar dos tipos de falseamiento que impiden el buen funcionamiento del mercado común: por un lado, aquellas medidas fiscales generales que pueden obstaculizar dicho buen funcionamiento, respecto de las que el Tratado ha previsto la posibilidad de armonizar las disposiciones fiscales de los Estados miembros y, por otro, los falseamientos de la competencia que provienen de las ayudas estatales de carácter fiscal que, a su vez, dependen de un régimen de autorización previo de la Comisión, bajo control del juez comunitario. Es en relación con éstas últimas respecto a las que se prevé la aplicación del artículo 87 del Tratado CE, extrayendo del mismo los requisitos que una medida fiscal debe cumplir para ser considerada ayuda.

²¹) Resolución del Consejo y de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de diciembre de 1997 relativa a un Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas. (DO n° C 002 de 6 de enero de 1998).

²²) DOCE C 1998/384, de 10 de diciembre.

1. Requisitos del concepto de ayuda

Para ser calificada de ayuda una medida debe satisfacer acumulativamente los siguientes requisitos:

- a) **Ventaja.** En primer lugar la medida debe ofrecer una ventaja a sus beneficiarios que aligere las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto. Tal ventaja, reconoce la Comisión, puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa, sea mediante la reducción de la base imponible, la reducción total o parcial de la cuantía del impuesto o a través del aplazamiento, anulación o incluso el reescalonamiento excepcional de la deuda fiscal.
- b) Financiada mediante **fondos estatales.** La ventaja debe ser concedida por el Estado (o por las entidades regionales o locales de los Estados). Desde este punto de vista una disminución de los ingresos tributarios equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales, de tal manera que estos se pueden conseguir mediante disposiciones de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa así como mediante prácticas de la administración tributaria.
- c) Afectar a **los intercambios entre los Estados miembros.** Esta condición parte de la base de que el beneficiario de la medida ejerce una actividad económica, con independencia de su estatuto jurídico o su medio de financiación. Según jurisprudencia reiterada esta condición se cumplirá a partir del momento en que la empresa beneficiaria ejerza una actividad económica que sea objeto de intercambios entre los Estados miembros, sin que respecto de tal constatación tenga la menor influencia el hecho de que la ayuda sea

relativamente escasa, el beneficiario tenga un tamaño modesto o carezca de una participación activa en las exportaciones o incluso exporte casi toda su producción fuera de la Comunidad.

- d) **Especificidad o selectividad,** en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones, condición que puede derivarse tanto de las disposiciones fiscales como de una práctica discrecional por parte de la administración tributaria. En relación con este requisito resulta especialmente relevante la distinción entre medidas generales y medidas selectivas, por cuanto solo a estas últimas alcanzará la disciplina en materia de ayudas. Así, según la Comisión, las medidas fiscales abiertas a todos los agentes económicos que actúen en el territorio de un Estado miembro constituyen medidas generales, siempre que estén realmente abiertas a cualquier empresa sobre la base de igualdad de acceso y su alcance no sea reducido de *facto*, por ejemplo, mediante prácticas discrecionales en su concesión o debido a otros factores que puedan restringir su efecto práctico. Finalmente, la selectividad de la medida puede estar justificada por la naturaleza o economía del sistema fiscal, en cuyo caso escaparía a la calificación de ayuda, como es el caso de medidas cuya racionalidad económica las hace necesarias o funcionales con respecto a la eficacia del sistema fiscal, cuya justificación corresponde, en todo caso, al Estado.

2. El concepto de ayuda y las normas forales tributarias

No ofrece ninguna duda el hecho de que las normas forales de carácter tributario son susceptibles de cumplir los cuatro requisitos que acabamos de

enumerar para ser calificadas de ayudas de estado. En este sentido nada diferencia las normas forales de cualesquiera otras normas tributarias emanadas de cualquier Estado miembro. ¿En dónde entonces reside la singularidad de aquéllas? Es precisamente en la interpretación que se realice del requisito de selectividad donde se encuentra el nudo gordiano a efectos de calificar las normas forales como ayudas de estado y no como normas generales.

Como hemos visto en el apartado anterior la medida para ser calificada de selectiva debe favorecer a “determinadas empresas o producciones”. En relación con ello, y según la Comunicación de la Comisión que venimos siguiendo, resulta especialmente pertinente el hecho de que la medida establezca una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembro.

Esta excepción puede derivarse, como también hemos visto, tanto de la definición del ámbito subjetivo de aplicación de la medida (por ejemplo, medidas dirigidas a un sector concreto de la economía o a determinadas formas de empresa, *selectividad sectorial*) o del propio contenido material de las disposiciones (empresas nuevas, requisitos mínimos de inversión... *selectividad material*). Por último la especificidad puede derivar del ámbito de aplicación geográfico de la medida en cuestión (*selectividad regional*).

Pues bien, el hecho de que la medida debe suponer una excepción a la aplicación del sistema general exige determinar, en primer lugar, el régimen común aplicable, cuestión especialmente relevante en relación con la selectividad regional. Según la Comisión, las medidas cuyo alcance se extiende a todo el conjunto del territorio del Estado son las únicas a las que no puede aplicarse el criterio de selectividad, de forma que las medidas de alcance te-

ritorial, regional o local pueden favorecer sin duda a determinadas empresas, siempre que se cumplan el resto de requisitos del concepto de ayuda²³. Una interpretación de esta naturaleza parece derivarse de las Conclusiones presentadas por el Abogado General el 1 de julio de 1999²⁴ en el procedimiento relativo a la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en la tramitación de un recurso contencioso-administrativo formulado por la Administración del Estado contra la Norma Foral 5/1993, de 24 de junio²⁵. Sin embargo, dicha interpretación del elemento de selectividad ha sido contestada por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 6 de septiembre de 2006 en el sentido de considerar que 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 CE²⁶.

Aunque tendremos oportunidad de profundizar más adelante en la cuestión planteada, basta por

²³ El párrafo 17 de la Comunicación señala que “la práctica decisoria de la Comisión hasta el momento pone de manifiesto que las medidas cuyo alcance se extiende a todo el conjunto del territorio del Estado son las únicas a las que no se puede aplicar el criterio de especificidad establecido en el apartado 1 del artículo 92”.

²⁴ Asuntos acumulados C-400/97, C-401/97 y C-402/97, Administración del Estado contra Juntas Generales de Gipuzkoa y otros. Conclusiones del Abogado General Sr. D. Antonio Saggio, párrafo 37.

²⁵ Norma Foral 11/93, de 26 de junio y Norma Foral 18/93, de 5 de julio, de las Juntas Generales de Gipuzkoa y Álava, respectivamente.

²⁶ Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, recaída en el asunto C-88/03, recurso de anulación incoado por la República de Portugal contra la Comisión Europea en el que solicita la anulación de la Decisión 2003/442/CE, de 11 de diciembre de 2002, en lo relativo a la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores.

ahora con constatar que es aquí, en nuestra opinión, donde realmente residen los problemas europeos del Concerto Económico. De prosperar la interpretación de la Comisión cualquier medida fiscal aprobada por los Territorios Históricos adolecerá de selectividad regional por el mero hecho de resultar aplicable solamente en su ámbito de aplicación natural: el Territorio Histórico. De esta manera, asumida la selectividad regional como consustancial al ámbito de aplicación de las normas forales, bastará confirmar la existencia de cualquier diferencia positiva de trato de la normativa foral con respecto a su homóloga estatal, para afirmar la existencia de una ventaja y calificar la medida de ayuda de estado. La consecuencia más obvia sería la de convertir en papel mojado la capacidad normativa foral en materia de fiscalidad empresarial, puesto que dicha calificación implicaría la necesidad de notificar cada medida tributaria, con carácter previo a su promulgación, a la Comisión Europea para su aprobación, que se nos antoja bastante complicada de obtener, ante la constatación de la falta de encaje de medidas como podría ser un tipo de gravamen inferior al vigente en territorio común, en los supuestos previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado CE.

A pesar de lo anterior, y aun cuando acabamos de identificar el problema del Concerto Económico con el contenido que finalmente se predique del elemento de selectividad en su versión territorial del concepto comunitario de ayuda estatal, la cuestión de la especificidad regional en relación con las Normas Forales no se ha planteado sino en contadas ocasiones y en procedimientos relativamente recientes.

En realidad, los Tribunales comunitarios únicamente se han pronunciado sobre el tema en su reciente sentencia de 11 de septiembre de 2008 dictada al resolver la cuestión prejudicial planteada

por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en los procedimientos contencioso-administrativos seguidos en impugnación de la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de Medidas Tributarias en 2005²⁷. Con anterioridad a ésta el Tribunal de Justicia únicamente se enfrentó a la cuestión en relación con la anterior cuestión prejudicial planteada también por aquél en la tramitación de un recurso formulado por la Administración General del Estado contra la Norma Foral 5/1993, de 24 de junio, que incluía las llamadas "vacaciones fiscales" y que dió origen a las mencionadas conclusiones del Abogado General Antonio Saggio, sin que el Tribunal tuviera ocasión de pronunciarse ante el decaimiento del procedimiento principal seguido ante el Tribunal interno.

En lo que se refiere a la Comisión Europea, en ninguna de las Decisiones adoptadas se hace referencia alguna a una eventual selectividad territorial de la normativa analizada, habiendo basado la concurrencia de dicho elemento de selectividad, en todos los casos, en la incorporación a las medidas adoptadas de requisitos de orden material que hicieran afirmar su naturaleza discriminatoria o en la existencia de elementos de discrecionalidad en su aprobación individual.

Han sido, por tanto, únicamente los Tribunales nacionales los que han introducido la cuestión de la selectividad regional en el examen de las normas tributarias vascas y lo han hecho, además, de forma sibilina, puesto que en el análisis realizado, como veremos, ni siquiera se plantea la cuestión de manera explícita.

²⁷ Entre otras medidas incluye la aprobación del tipo de gravamen general del Impuesto sobre Sociedades situándolo en el 32,5%, idéntico al previsto en la Norma Foral 3/96, reguladora de dicho impuesto, previamente anulado por sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

II. LA CAPACIDAD NORMATIVA EN MATERIA DE FISCALIDAD DIRECTA EMPRESARIAL DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS Y SU EJERCICIO

Aun cuando los problemas europeos del Concierto Económico se remontan al instante mismo de la incorporación del Reino de España a la Comunidad Económica Europea en 1986, antes de adentrarnos en el análisis de la problemática del ejercicio de capacidad normativa en materia de fiscalidad empresarial tal y como se ha planteado, debemos comenzar por describir, aun someramente, la situación competencial de los Territorios Históricos en la materia, puesto que dicha situación competencial explicará, en algunos casos, las medidas adoptadas e incluso justificará la existencia de problemas en relación con las mismas. Por otro lado, identificaremos el concreto ejercicio que de dicha

capacidad han realizado los Territorios Históricos mediante la probación de las correspondientes Normas Forales, en aquellas materias que con posterioridad se han revelado conflictivas.

II.1 La capacidad normativa en el Concierto Económico

Además de describir la evolución de la situación competencial en el Impuesto de Sociedades debemos hacer referencia también a otras materias que se han revelado de importancia a la hora de identificar la problemática europea de que tratamos: la competencia en materia de no residentes y las reglas de armonización fiscal (internas) que los sistemas tributarios de los Territorios Históricos deben respetar, cuya evolución se resume en el siguiente esquema:

CUADRO. 1 Capacidad normativa y reglas de armonización en el Concierto Económico

	Ley 12/1981	Ley 27/1990	Ley 38/1997	Ley 12/2002	Ley 28/2007
Capacidad normativa en el Impuesto Sociedades	Operaciones exclusivas en el PV	VOP<300 mill. ptas: Domicilio fiscal en PV	VOP<500 mill. ptas: Domicilio fiscal en PV	VOP<6 mill. euros: Domicilio fiscal en PV	VOP<7 mill. euros : Domicilio fiscal en PV
		VOP>300 mill. ptas: Domicilio fiscal en PV y 75% VPO en PV	VOP>500 mill. ptas: Domicilio fiscal en PV y 75% VPO en PV	VOP>6 mill. euros: Domicilio fiscal en PV y 75% VPO en PV	VOP>7 mill. euros: Domicilio fiscal en PV y 75% VPO en PV
No residentes	Competencia exclusiva del Estado			Establecimientos permanentes en PV: reglas del I. Sociedades	
Reglas de armonización: presión fiscal efectiva global	No inferior a Territorio común			Equivalente	
Reglas de armonización: libertades de circulación	Libertades de circulación de personas, bienes, ... No efectos discriminatorios No menoscabo de competencia empresarial No distorsión en la asignación de recursos Atención a los principios de política económica general			Libertades de circulación de personas, bienes, ... No efectos discriminatorios No menoscabo de competencia empresarial No distorsión en la asignación de recursos	

a) Evolución de la capacidad normativa en el Impuesto de Sociedades

En el momento de la entrada del Reino de España en la Comunidad Europea se encontraba en vigor el texto concertado aprobado mediante Ley 12/1981, de 13 de mayo, en cuyo artículo 17 se

establecía que el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para aquellas sociedades que operen exclusivamente en territorio vasco y un tributo concertado de normativa común en los demás casos, entendiéndose que dicha condición se cumplía cuando la totalidad de las instalaciones de la sociedad radicara en territo-

rio vasco, cualquiera que fuera la naturaleza de sus negocios o actividades²⁸.

Esta situación se mantuvo hasta la aprobación de la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, en que mediante la modificación del artículo 17 del Concierto Económico se atribuyó capacidad normativa a los Territorios Históricos en relación con aquellas sociedades que tributaran con carácter exclusivo en el País Vasco²⁹ o que manteniendo su domicilio fiscal en dicho territorio sus operaciones no se entendieran realizadas en territorio de régimen común en un porcentaje superior al 75 por ciento.

b) Competencia en materia de imposición de no residentes

En relación con la tributación de no residentes en territorio español el artículo 6 del Concierto de 1981 identificaba como competencia exclusiva del Estado *“la regulación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o Entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español”*, atribución competencial que, como veremos, generó problemas de consideración al enfrentar la normativa foral con el derecho a la libertad de establecimiento.

El carácter exclusivo de la competencia estatal en materia de no residentes se mantuvo hasta la apro-

²⁸) Las reglas de determinación de la llamada “cifra relativa de negocios” eran algo más complejas, pero la simplificación sirve a nuestros propósitos.

²⁹) Se entendía además de manera simplificada que las empresas cuyo volumen de operaciones no excedía de 300 millones de pesetas (1.803.036 €) operaban con carácter exclusivo en el lugar de su domicilio fiscal, tributando íntegramente en él. La cifra fue actualizada en dos ocasiones, la primera a partir de 1997 situándola en 500 millones de pesetas (3.005.060 €) y a partir de 2002 en 6 millones de euros. Desde 2007 dicho importe es de 7 millones de euros.

bación del Concierto Económico operada mediante Ley 12/2002, de 23 de mayo, en el que desapareció la referencia a la tributación de los no residentes de la relación de competencias exclusivas atribuidas al Estado en el correspondiente precepto (ahora el artículo 5). En su lugar se reconoce la aplicación de la normativa foral en el ámbito del nuevo Impuesto sobre la Renta de No Residentes a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero, de acuerdo con las mismas reglas previstas para la aplicación de la normativa foral en el Impuesto sobre Sociedades en el artículo 14 del Concierto vigente, es decir, aquellos establecimientos permanentes con domicilio en el País Vasco con volumen de operaciones inferior a 7 millones de euros³⁰ o que, superando dicha cantidad, realicen menos del 75% de sus operaciones en territorio de régimen común.

c) Normas de armonización fiscal

Por último debemos hacer referencia a dos de las reglas de armonización que el vigente artículo 3 del Concierto Económico impone a los Territorios Históricos a la hora de diseñar su sistema tributario, las contenidas en las letras b) y c) de dicho precepto:

“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.”

³⁰) Ver nota anterior.

La vulneración de ambas reglas armonizadoras ha sido utilizada profusamente como argumento en cada uno de los recursos planteados contra la normativa foral tanto por la Administración central del Estado como por los agentes institucionales y económicos de las Comunidades Autónomas vecinas, por lo que la interpretación de los mismos se ha revelado, como veremos, de excepcional importancia a la hora de los correspondientes pronunciamientos judiciales.

En relación con la regla armonizadora relativa a la presión fiscal de uno y otro territorio, señalar que, hasta la modificación del Concierto operada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, la obligación que se imponía a los Territorios Históricos era la de mantener una presión fiscal efectiva global *no inferior* (hoy "equivalente") a la vigente en territorio de régimen común, mientras que la contenida en la letra c) también fue objeto de modificación por la Ley señalada, sin que los cambios introducidos supongan una modificación del contenido material de la misma³¹, salvo la referencia a la atención a la política económica general, vigente hasta dicha Ley.

II.2. La normativa foral impugnada³²

Aunque, como hemos señalado al principio, la normativa foral aprobada durante las décadas de los ochenta y noventa del siglo pasado fue objeto de

continuos recursos judiciales, el análisis se limita bastante si tenemos en cuenta que, desde el punto de vista de la problemática suscitada en relación con el Derecho comunitario, el estudio debemos ceñirlo a aquellos procedimientos en los que se ventilen cuestiones que potencialmente puedan verse afectadas por la disciplina europea sobre ayudas estatales.

Como se ha anunciado, nuestro estudio abarca los sucesos acontecidos hasta la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 recaída en relación con la Norma Foral 3/1996³³, de 26 de junio, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en que por vez primera nuestro Alto Tribunal acomete de manera explícita la cuestión de la selectividad regional en relación con las medidas incluidas en dicha normativa. Para llegar a ella debemos analizar la doctrina de la sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictada en las sentencias relativas tanto respecto de la Norma Foral 8/1988, de 1 de julio, de Incentivos Fiscales a la Inversión³⁴, como respecto de la Norma Foral 5/1993, de 24 de junio, de Medidas Fiscales Urgentes de Apoyo a la Inversión e Impulso de la Actividad Económica³⁵. A continuación analizaremos las decisiones judiciales correspondientes a la Norma Foral 3/1996, reguladora del Impuesto de Sociedades, arriba referenciada y a la Norma Foral 7/1996, de 26 de diciembre³⁶, en que se incluía

³¹⁾ El número 11 del entonces artículo 4 del Concierto Económico disponía, hasta la reforma operada por la Ley 38/1997, que "Las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra. Al dictar sus normas fiscales, las instituciones competentes de los Territorios Históricos atenderán a los principios de la política económica general."

³²⁾ En el texto del trabajo se seguirá tanto la normativa foral de Bizkaia como las resoluciones judiciales o administrativas recaídas respecto de la misma. Salvo que se diga otra cosa las conclusiones que se ofrezcan resultarán igualmente válidas para la normativa y los procedimientos relativos a los Territorios Históricos de Álava y Gipuzkoa.

³³⁾ En adelante las referencias a la Norma Foral 3/1996 se entenderán realizadas también a la Norma Foral 7/1996 de Gipuzkoa y a la Norma Foral 24/1996 de Álava, reguladoras del Impuesto sobre Sociedades en los Territorios Históricos respectivos.

³⁴⁾ También las referencias a la Norma Foral 8/1988, deberán entenderse también hechas en adelante en relación a la Norma Foral 6/1988 del Territorio Histórico de Gipuzkoa y a la Norma Foral 28/1988 del Territorio Histórico de Álava.

³⁵⁾ La Norma Foral 5/1993 se corresponde con la Norma Foral 11/1993, de Gipuzkoa y la Norma Foral 18/1993 de Álava.

³⁶⁾ La Norma Foral 7/1996 se corresponde con la Norma Foral 7/1997 de Gipuzkoa y la Norma Foral 22/1994 de Álava.

un crédito fiscal del 45% para grandes inversiones.

En lo que respecta a las resoluciones administrativas analizaremos las Decisiones de la Comisión Europea relativas a las Normas Forales de incentivos de 1988³⁷ y 1993³⁸ y las relativas a las Normas Forales de 1996 del Impuesto sobre Sociedades y del crédito fiscal del 45% para grandes inversiones³⁹.

III. EL PERÍODO COMPRENDIDO ENTRE 1988 Y 2004

Como se ha señalado al principio de este trabajo, el periodo que se inaugura con la decisión de las Haciendas Forales de hacer uso de la capacidad normativa reconocida en el Concierto Económico para regular aspectos relevantes de la fiscalidad directa empresarial se caracteriza por una permanente reacción contra las disposiciones normativas adoptadas, mediante la interposición de recursos contencioso-administrativos, tanto por parte de la Administración Central del Estado como por agentes institucionales de las Comunidades Autónomas vecinas. Esta proliferación de recursos tiene sus raíces en el hecho de que las Normas Forales, instrumentos normativos a través de los que se manifiestan formalmente las decisiones de las Juntas Generales de los Territorios Históricos en materia fiscal, carecen del rango formal legal, a pesar de que su contenido regula materias sobre las que existe reserva de ley, considerándose disposiciones de naturaleza reglamentaria, de una clase especial, cuya revisión se reside en el orden contencioso-administrativo y no

³⁷ Decisión 93/337/CE, de 10 de mayo de 1993 (DOCE L número 134 de 3 de junio de 1993).

³⁸ Decisión 2003/86/CE, de 20 de diciembre de 2001 (DOCE L número 40, de 14 de febrero de 2003).

³⁹ Decisión 2002/806 (DOCE L número 279, de 17 de octubre de 2002) y Decisión 2003/27, de 11 de julio de 2001 (DOCE L número 17, de 22 de enero de 2003), respectivamente.

ante el Tribunal Constitucional, como corresponde a las disposiciones homólogas emanadas de los parlamentos estatal o autonómicos⁴⁰.

Sin embargo, esta litigiosidad ("no hay mal que por bien no venga") ha tenido la virtualidad de ofrecernos una construcción jurisprudencial en torno a la naturaleza y límites de las capacidades otorgadas por el Concierto Económico que nos será de gran utilidad a la hora de analizar la problemática que nos ocupa. De esta manera, y siguiendo las sentencias dictadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y la revisión de las mismas, realizada por el Tribunal Supremo, vamos a poder comprobar cómo, a lo largo de la década de los 90, se ha construido una doctrina jurisprudencial en torno al Concierto Económico que ha ido evolucionando desde posiciones más proclives al reconocimiento de la legalidad de las decisiones adoptadas por las Instituciones Vascas, realizada bajo parámetros de legalidad de orden interno, a la práctica negación de la misma, basada precisamente en argumentos de Derecho comunitario. Esta evolución, como veremos, ha venido alimentándose de una peculiar interpretación de determinadas Decisiones adoptadas por la Comisión Europea y sentencias dictadas por los Tribunales comunitarios, relativas también a las disposiciones normativas aprobadas por los Territorios Forales.

III.1 La doctrina del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación a los argumentos de derecho interno

Como ya hemos señalado, los primeros años de vigencia del Concierto Económico se caracterizan por

⁴⁰ Existe toda una construcción doctrinal y jurisprudencial sobre la naturaleza formal de las Normas Forales y su posición en la estructura y jerarquía de fuentes del Derecho. Para profundizar en la problemática derivada de esta cuestión puede consultarse el trabajo de DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, en "El régimen jurídico del Concierto Económico", Ad Concordiam 2006.

una permanente oposición de la Administración Central del Estado a cuanta normativa hubiera sido aprobada por las Instituciones Forales, en la medida en que ésta se diferenciara mínimamente de su homóloga estatal, situación que se mantiene prácticamente hasta los acuerdos de la llamada “paz fiscal” del año 2000⁴¹.

Consecuencia de esta actividad impugnatoria la sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (en adelante TSJPV) debió enfrentarse a litigios en los que básicamente la tesis sostenida por la representación estatal venía a poner en cuestión el fundamento mismo de la capacidad normativa foral con argumentos basados principalmente en cuestiones de derecho interno y que venían a resumirse en infracciones de distintos principios fundamentales pertenecientes a lo que se ha venido en llamar la “Constitución económica”: supuestas vulneraciones de los principios constitucionales de igualdad (artículo 14 y 31 de la Constitución Española), solidaridad y proscripción de privilegios regionales (artículo 138) y de medidas que obstaculicen la libertad de circulación de bienes y personas en todo el territorio nacional (artículo 139) o la salvaguarda de la unidad de mercado o del orden económico general. A su vez las infracciones señaladas se ponían en conexión con supuestas vulneraciones de las normas de armonización contenidas en el propio Concierto Económico; en concreto se argumentaba violación de las reglas contenidas en los números 11 y 12 del artículo 4⁴² del entonces vigente Concierto Económico que, respectivamente, imponían a los Territorios Forales la necesidad, por un lado, de que sus normas no implicaran menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsión en la asignación de recursos y en el libre movimiento de capitales y mano de obra, y por el otro que se mantuviera una presión

fiscal efectiva no inferior⁴³ a la existente en territorio de régimen común.

Aun cuando el análisis de la respuesta judicial a dichas alegaciones no constituye el objeto de este trabajo debemos hacer una referencia a la misma por cuanto, como veremos, la vulneración de los principios señalados por la Administración recurrente⁴⁴ se afirmó posteriormente con base en argumentos de Derecho comunitario, separándose completamente, el Tribunal Supremo, de la doctrina hasta entonces elaborada por el TSJPV.

En relación con dichas alegaciones, el TSJPV construye una doctrina que nos parece impecable en la que, partiendo del reconocimiento de la competencia y legitimación de los Órganos Forales para establecer su propio sistema tributario, con base en la declaración constitucional⁴⁵ de amparo y respeto a los Derechos Históricos de los territorios forales, y con apelación a doctrina dictada por el Tribunal Constitucional⁴⁶, reconoce la capacidad de los Territorios Históricos para establecer un sistema tributario diferenciado del común⁴⁷, sin que ello

⁴¹ Ver Nota 1.

⁴² Letras b) y c) del artículo 3 del Concierto Económico vigente.

⁴³ Hoy “equivalente”.

⁴⁴ Esta línea argumental utilizada por la Administración del Estado en sus recursos fue seguida, casi de manera mimética, por la representación procesal de los distintos recurrentes en el caso de las Comunidades Autónomas vecinas.

⁴⁵ Disposición Adicional Primera de la Constitución de 1978.

⁴⁶ Sentencias del Tribunal Constitucional 37/1981, de 16 de noviembre (RTC 1981/37), 88/1986 de 1 de julio (RTC 1986/88) y 87/1987 de 2 de junio (RTC 1987/87).

⁴⁷ También reconocida por el Tribunal Supremo. En este sentido es clásica la declaración contenida en el Fundamento Jurídico Tercero de la Sentencia de 19 de julio de 1991 (RJA 1991/6227): “...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]”.

pueda entenderse como un obstáculo para la libre circulación de bienes o personas o una vulneración del principio de unidad de mercado o de los principios constitucionales de igualdad o solidaridad.

Los límites infranqueables para el legislador foral los identifica el propio TSJPV⁴⁸ al afirmar, en cuanto al principio de unidad de mercado y las eventuales vulneraciones de la libertad de competencia o de circulación de bienes y personas, que las decisiones normativas no serán un obstáculo salvo que se persiga intencionadamente la finalidad de obstaculizar la circulación o que las medidas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin lícito que las informe y justifique.

En lo que se refiere a la capacidad para separarse de la normativa estatal propone, siguiendo la sentencia del Tribunal Constitucional 37/81⁴⁹ un triple test que las medidas deben superar a efectos de justificar su regularidad constitucional y su compatibilidad con principios rectores de la unidad de mercado o del orden económico nacional: competencia, proporcionalidad y dejar a salvo, en todo

caso, la igualdad básica de los españoles⁵⁰.

En definitiva, y como concluye la sentencia que seguimos, nunca podrá considerarse obstáculo para la libre circulación de bienes en todo el territorio, el efecto que se siga de la aplicación de una norma que resulta, por su objeto y por su contenido, de indiscutible competencia autonómica, llevando la argumentación contraria, más bien, a una inadmisble constricción de las potestades autonómicas en aras de un entendimiento del principio de unidad de mercado que no se compadece con la forma compleja del Estado.

Las anteriores consideraciones llevaron inicialmente al TSJPV a desestimar las pretensiones anulatorias de la parte recurrente salvo en aquellos casos en que aprecia una contradicción con "posiciones jurídicas fundamentales" como el deber básico de contribuir, principios de progresividad o de capacidad económica, según pautas de proporcionalidad. Ese fue el caso de la declaración de nulidad del artículo 26 de la Norma Foral 3/96, del Impuesto de Sociedades⁵¹ o del crédito fiscal del 45% para

48) Fundamento Jurídico 3º de la Sentencia del TSJPV de 17 de mayo de 1991 recaído en recurso planteado por la Administración del Estado contra la Norma Foral 8/1988, de 1 de julio, de las Juntas Generales de Bizkaia, sobre Incentivos Fiscales a la Inversión, en "Recopilación del Concierto Económico vasco. Legislación, jurisprudencia y bibliografía. 1981-2004", ALBERTO ATXABAL RADA y JAVIER MUGURUZA ARRESE, Ad Concordiam 2006. Anexo de Jurisprudencia, referencia TSJPV-1, pag. 736 y ss: "los criterios económicos que se sigan por el Territorio Histórico no tienen que ser uniformes con los de la Comunidad Autónoma o el Estado, ni aún en aquellas medidas que tengan influencia en el principio de unidad de mercado, que es consecuencia del de unidad del orden económico; y por ello las incidencias en el mercado no son un obstáculo, salvo que intencionadamente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación pero...no solo en este caso, sino también en aquellos otros en los que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que persiguen".

49) Fundamento Jurídico 6º de la Sentencia del Tribunal Constitucional C 37/81 [ver nota 46 anterior].

50) En el mismo Fundamento Jurídico señalado en la nota anterior se afirma que: "... la compatibilidad entre la unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía, ha de buscarse, pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos, y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los Poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esta regulación, en cuanto introductora de un régimen diverso de los existentes en el resto de la nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin, y por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles". En el mismo sentido pueden consultarse las siguientes sentencias del TSJPV: 12 de febrero de 1998 F.J. 4º [RJA 2066/1995], 24 de julio de 1998 F.J. 1º [RJA 938/1997] y la de 30 de septiembre de 1999 F.J. 7º [RJA 1911/1999].

51) Sentencia del TSJPV de 30 de septiembre de 1999 F.J. 7º [RJA 1999/1911], dictada en el recurso planteado por la Federación de Empresarios de la Rioja contra la Norma Foral 3/1996, del Impuesto sobre Sociedades.

grandes inversiones contenido en la Norma Foral 7/1997 del Territorio Histórico de Gipuzkoa⁵².

III.2 La doctrina del TSJPV en relación con los argumentos de derecho comunitario

La apreciación que de la alegación relativa a la supuesta infracción del apartado 3 del artículo 88 del Tratado CE al haberse promulgado las medidas sin su previa comunicación a la Comisión Europea, con su correlativa sanción de nulidad de pleno derecho por vulneración de trámites esenciales de procedimiento, ha sufrido un giro de ciento ochenta grados desde las primeras apreciaciones realizadas por el TSJPV hasta las elaboradas por el Tribunal Supremo a partir del examen de los recursos de casación planteados frente a las resoluciones de aquél.

Ya en las impugnaciones de las Normas Forales de Incentivos de 1988⁵³ tuvo que enfrentarse la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJPV a la alegación formulada por la abogacía del Estado, en la que, tras consideraciones sobre la doctrina comunitaria sobre el efecto directo del apartado 3 del artículo 88 y del papel de la Comisión y de los Tribunales nacionales en la determinación de la compatibilidad de las ayudas estatales, concluye desestimando la alegación formulada en base a determinadas consideraciones formales, por no entender imputable a la Administración Foral el defecto de notificación de la medida al apreciar que la propia Administración recurrente no podía invocar

un supuesto defecto formal de notificación cuyo cumplimiento solo a ella incumbía, como lo demostraba el hecho de que la propia Comisión se había dirigido al Estado a efectos de recabar información sobre las medidas adoptadas sin que conste que éste se dirigiera a las Instituciones del Territorio Histórico al efecto⁵⁴.

Nos parece un argumento poco convincente por cuanto el efecto directo del apartado 3 del artículo 88, extensamente reconocido por la jurisprudencia comunitaria⁵⁵, no puede enervarse por las eventuales relaciones entre las distintas administraciones internas del propio Estado. Sin embargo, la propia Sala insiste en argumentos de tipo formal⁵⁶ al considerar que la "falta de información a la Comisión sobre las ayudas, artículo 93.3 TCEE...tiene toda la apariencia (dicho problema) de referirse a una cuestión puramente procedimental o de relaciones entre Estados miembros y Comisión" concluyendo que "se trata de una cuestión sustraída al conocimiento de los órganos jurisdiccionales internos, como fruto del propio reparto de papeles y potestades que el engranaje comunitario depara". Niega así la Sala efecto directo a la obligación del Estado miembro de informar sobre el proyecto de ayudas y la posibilidad de sancionar la invalidez de las normas en cuestión en base a dicha infracción formal, afirman-

⁵² Sentencia del TSJPV de 29 de enero de 1999 F.J. 2º (RJA 1999/1387). Meses antes la misma Sala no había encontrado tacha de nulidad alguna al examinar el recurso contra idéntico precepto contenido en la Norma Foral 7/1996, del Territorio Histórico de Bizkaia (ver la Sentencia de 24 de julio de 1998 del TSJPV en "Recopilación del Concierto Económico vasco. Legislación, jurisprudencia y bibliografía. 1981-2004", ALBERTO ATXABAL RADA y JAVIER MUGURUZA ARRESE, Ad Concordiam 2006. Anexo de Jurisprudencia, referencia TSJPV-58, pag. 1048 y ss).

⁵³ Ver nota 34 anterior.

⁵⁴ Sentencia del TSJPV de 17 de mayo de 1991 (vid nota 48 anterior), Fundamento Jurídico 8º.

⁵⁵ Ya desde la Sentencia Costa/Enel de 15 de julio de 1964 (asunto 6/64) el TJCE declaró que el artículo 93 del Tratado (hoy artículo 88) no genera derechos para los justiciables salvo la última disposición del apartado 3. En el mismo sentido Sentencia del TJCE de 11 de diciembre de 1973, Lorenz c. Alemania, asunto 120/73.

⁵⁶ Sentencia del TSJPV de 12 de febrero de 1998, F.J. nº 9 recaída en relación con el recurso planteado por la Administración General del Estado contra la Norma Foral 1/1995, de 24 de febrero, sobre Medidas Fiscales de Apoyo a la Reactivación Económica (ver "Recopilación del Concierto Económico vasco. Legislación, jurisprudencia y bibliografía. 1981-2004", ALBERTO ATXABAL RADA y JAVIER MUGURUZA ARRESE, Ad Concordiam 2006. Anexo de Jurisprudencia, referencia TSJPV-48, pag. 992 y ss).

do que se trata de una cuestión vedada al conocimiento de los órganos jurisdiccionales internos cuya actividad no puede extenderse a la disposición de carácter general que sirve de base a las ayudas individuales concedidas, que, en su caso, debe ser enjuiciada desde parámetros exclusivos de derecho interno.

La propia Sala rectifica la doctrina expuesta al examinar la validez de la Norma Foral 3/1996, del Impuesto sobre Sociedades, asumiendo que las propias normas generales y no solo las medidas concretas de reconocimiento o concesión formal de una ayuda pueden ser tenidas en cuenta como actos sometidos a notificación bajo consecuencias directamente aplicables por los Tribunales nacionales⁵⁷, enfrentándose así, por primera vez, a la necesidad de calificar las medidas bajo el prisma de “ayudas de Estado”. Rechaza la sala, sin embargo, tal calificación, al entender que en el caso de las normas enjuiciadas no concurre el necesario “elemento de extranjería comunitaria” propio de las ayudas estatales, cuya ausencia comporta un indicio de que lo discutido es una cuestión interna a resolver mediante el canon del derecho nacional:

“Pues bien, en el presente caso, ..., se llega a la conclusión rotunda de que se está en presencia de un conflicto de derecho netamente interno y resoluble por el juego de las propias normas y principios constitucionales y de legalidad ordinaria, excediendo de los intereses legitimantes y de las facultades concretas de dicha asociación suscitar una cuestión como la de la definición de las «ayudas de Estado», que lo que pone en conflicto hipotético es a la normativa tributaria vasca con la igualdad de trato, la libre competencia y el derecho al libre establecimiento por parte de las empresas comunitarias, y no

con los principios y derechos fundamentales que los ciudadanos españoles pueden oponer al contenido de tales regulaciones fiscales (aunque sean de contenido similar), de suerte tal que la noción misma de «ayuda de Estado» toma una primordial perspectiva de apreciación externa de lo que un determinado Estado miembro realiza en favor de sus propias empresas nacionales, que no se compadece con que la pretensión de anulación, cuando está vinculada como aquí a los meros requisitos formales de comunicación de la disposición y sin ninguna implicación causal en la posición jurídica de la parte demandante, la promuevan precisamente otros nacionales del mismo país invocando el Derecho comunitario.”

Parece así el TSJPV rechazar la posibilidad de que los ciudadanos españoles aleguen como fundamento de nulidad las normas y principios propios del acervo jurídico comunitario, debiendo limitarse a parámetros de legalidad interna a la hora de plantear sus pretensiones. Esta doctrina es contestada rotundamente por el Tribunal Supremo⁵⁸ afirmando expresamente la legitimación de los recurrentes nacionales para alegar la normativa europea como base jurídica de sus pretensiones de nulidad respecto de las disposiciones forales. Ello abre la puerta a la necesidad de enfrentar las Normas Forales con la concepción comunitaria de ayudas de estado, lo que nos lleva a examinar la interpretación de la misma realizada por el Tribunal Supremo.

III.3 La doctrina del Tribunal Supremo en relación con las ayudas de estado

Como hemos visto hasta ahora, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJPV no se había enfrentado a la necesidad de confrontar las Normas Forales ante ella impugnadas con la noción comuni-

⁵⁷⁾ Sentencia del TSJPV de 30 de septiembre de 1999 F.J. 2º (RJA 1999/1911).

⁵⁸⁾ Sentencia de 9 de diciembre de 2004, F.J. 6º (JA 2005/130), dictada en recurso de casación contra la del TSJPV de 30 de septiembre de 1999 (ver nota 51).

taria de ayudas de Estado a lo largo de los procesos planteados tanto por la Administración del Estado como por el Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja, el de la Comunidad Castilla-León, el de la de Cantabria o por la Federación de Empresarios de La Rioja y la Cámara de Comercio de Logroño, estos últimos frente a la Norma Foral 3/1996, del Impuesto sobre Sociedades⁵⁹.

Aun cuando, como veremos más adelante, en determinadas decisiones el Tribunal Supremo utiliza argumentos de derecho comunitario para entender vulneradas las reglas de armonización previstas en el Concierto Económico, la primera vez que se enfrenta al reto de calificar determinadas medidas contenidas en las Normas Forales como ayudas de estado es en la Sentencia de 9 de diciembre de 2004, en la que revisa la sentencia de instancia de 30 de septiembre de 1999, dictada en recurso planteado por la Federación de Empresarios de La Rioja contra determinados preceptos de la Norma Foral 3/1996, del Impuesto de Sociedades que, previa desestimación, como hemos visto, de los argumentos de derecho comunitario alegados, el TSJPV había procedido a declarar la nulidad del artículo 26 de la misma, con base, precisamente en los postulados de derecho interno a que hemos hecho referencia en el apartado II.1.c) anterior, y a desestimar las pretensiones anulatorias de los otros 25 artículos impugnados.

Sin embargo, antes de proceder al análisis de la sentencia de referencia debemos ocuparnos en aclarar determinados antecedentes que vienen a influir, desde nuestro punto de vista, de manera decisiva en la decisión adoptada finalmente por el Tribunal Supremo. Nos referimos, en primer lugar, a la

⁵⁹⁾ También plantearon recurso contra la misma Norma los sindicatos UGT de La Rioja y de Cantabria, si bien resultaron inadmitidos sus recursos por falta de legitimación, negando la concurrencia de interés legítimo en su pretensión.

Decisión de la Comisión 93/337/CEE sobre las Normas Forales de incentivos de 1988, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de abril de 2002, las Conclusiones presentadas por el Abogado General Saggio en la cuestión prejudicial solicitada por el TSJPV en el recurso planteado por la Administración del Estado contra la Norma Foral de Incentivos de 1993 y las Decisiones de la Comisión Europea de 11 de julio de 2001 y de 20 de diciembre de 2001, declarando la incompatibilidad con el mercado común del crédito fiscal del 45% por grandes inversiones y las llamadas “vacaciones” y “minivacaciones fiscales”. Sin embargo debemos advertir que el análisis que sigue se va a limitar a la perspectiva de la noción de selectividad utilizada por las distintas autoridades en la adopción de sus decisiones, por cuanto, como hemos adelantado, desde nuestro punto de vista, la única problemática específica del Concierto Económico con respecto a la normativa comunitaria la constituye el concepto que finalmente sea adoptado en lo relativo al requisito de especificidad, propio de la noción comunitaria de ayuda, y más en concreto de la vertiente territorial o regional del mismo.

a) La Decisión de la Comisión Europea sobre las Normas Forales de Incentivos de 1988

Como es sabido los Territorios Forales adoptaron en 1988⁶⁰ determinadas medidas de incentiva- ción fiscal a las inversiones en activos fijos materia- les nuevos que cumplieren determinados requisitos⁶¹ que fueron objeto de examen por parte de la Comi- sión Europea a la luz de lo dispuesto en el artículo 88.2 (entonces artículo 93.2) del Tratado y final-

⁶⁰⁾ Ver nota 34 anterior.

⁶¹⁾ En concreto las inversiones debían estar ubicadas en el País Vasco, ser superiores a 8 millones de pesetas, representar al menos el 25% del valor contable del activo de la misma naturaleza de la empresa y ser financiadas al menos en un 30% de su importe con fondos propios de la misma.

mente declaradas⁶² ayudas incompatibles con el mercado común "habida cuenta de que se conceden en forma contraria al artículo 43 (entonces artículo 52) de aquél", que consagra la libertad de establecimiento.

La vulneración de la libertad de establecimiento la deriva la Comisión del ámbito de aplicación subjetiva de las normas en cuestión, al resultar beneficiarias de las mismas únicamente las entidades que operen exclusivamente en el País Vasco y los sujetos pasivos que, teniendo su residencia habitual en el País Vasco desarrollan su actividad exclusivamente en él, de manera que una sociedad de otro Estado miembro que deseara establecer una agencia, una sucursal o un establecimiento en dicho territorio no podría beneficiarse de las ayudas⁶³. El juicio de selectividad, por su parte, se apoyaba en la constatación de que las medidas "se aplican únicamente a determinadas empresas, quedando excluidas de ellas siguientes actividades; la de los intermediarios de comercio, los servicios de alimentación, el arrendamiento de maquinaria, aparatos de medida y elementos de transporte, los servicios personales y los servicios recreativos y culturales". Baste con constatar, a los efectos que aquí interesan, que no se encuentra en la Decisión adoptada referencia alguna a ningún concepto de selectividad "territorial" y sí a la selectividad (sectorial) que se deriva de los sectores económicos excluidos por la medida.

La Comisión exige al Reino de España la modificación del sistema fiscal con el fin de eliminar las distorsiones, habilitando, atendiendo al carácter histórico de las relaciones fiscales entre el Estado y el

País Vasco, un periodo para la supresión exigida que se extendía hasta el 31 de diciembre de 1993.

Como es sabido, el Estado, a fin de dar cumplimiento a la Decisión comunitaria, introdujo una Disposición Adicional (la Octava) en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, en la que se preveía un derecho de reembolso a favor de los residentes de la Unión Europea (que no lo fueran en España) de las cantidades que hubieran pagado en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de los Territorios Históricos por operar en los mismos. Con dicha Disposición la Comisión⁶⁴ dio por cumplida su Decisión satisfactoriamente. La Comunidad Autónoma de La Rioja, sin embargo, interpuso recurso de inconstitucionalidad contra la misma que fue finalmente estimado mediante sentencia 96/2002, de 25 de abril, del Tribunal Constitucional, con la oposición de seis de los doce magistrados que componían el pleno del mismo, cinco de los cuales formularon voto particular. Aun cuando, a los efectos que nos ocupan, la sentencia que comentamos no tiene relevancia sino marginalmente, sí nos interesa dejar constancia de ella por la influencia que la doctrina que contiene tuvo, posteriormente, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

b) La cuestión prejudicial de 1997 y las conclusiones del Abogado General Saggio

El segundo acontecimiento que ha influido decisivamente en la conformación de la opinión jurisprudencial de los Tribunales nacionales respecto de la relación entre el Concerto Económico y la disciplina comunitaria de las ayudas de estado, lo constitu-

⁶² Decisión 93/337/CEE de 10 de mayo de 1993 (DOCE L 134, de 3 de junio de 1993)

⁶³ Recordemos que en la fecha en que se aprobaron las medidas se encontraba vigente la versión del Concerto Económico que atribuía al estado la competencia exclusiva en materia de tributación de no residentes (ver Cuadro 1).

⁶⁴ Mediante escrito de 3 de febrero de 2005 dirigido a la Representación Permanente de España en la UE, la Comisión estimó que "el régimen fiscal ya no entrañaba discriminación alguna en el sentido del artículo 43 del Tratado CE".

ye la opinión del Abogado General Saggio emitida en relación con la cuestión prejudicial planteada por el TSJPV al enjuiciar el recurso formulado por la Administración General del Estado contra las Normas de Incentivos Fiscales de 1993⁶⁵.

Las Normas Forales impugnadas establecieron un conjunto de medidas, para el periodo comprendido entre su entrada en vigor y el 31 de diciembre de 1994, que afectaban al Impuesto de Sociedades y al de la Renta de las Personas Físicas, y que venían a concretarse en una serie de beneficios fiscales en relación con determinadas inversiones en activos fijos materiales, I+D, fomento de las exportaciones y de la contratación de personal y creación de empleo, y otros dirigidos a promover la creación (las llamadas "vacaciones fiscales") y capitalización de las empresas (aunque su contenido material no resulta ser lo más relevante de la cuestión puesto que no difiere sustancialmente de cualesquiera otros incentivos vigentes en otros Estados miembros).

La representación del Estado impugnó ante el TSJPV las Normas Forales antedichas por entender que su contenido vulneraba las normas de armonización y coordinación contenidas en los artículos 4 y siguientes del Concerto Económico entonces vigente, así como que resultaban discriminatorias, bajo el prisma de la normativa comunitaria, por cuanto que excluían de su ámbito subjetivo de aplicación a los ciudadanos y a las sociedades de otros Estados miembros que, aun cuando desarrollaran una actividad económica en el territorio vasco, no reunían, al mismo tiempo, la condición de residentes en territorio español.

Conviene recordar ahora que, en la fecha en que se dictaron las disposiciones impugnadas, se encontraba vigente la anterior redacción del artículo

6 del Concerto Económico que atribuía a la Administración del Estado, con carácter exclusivo, la determinación del régimen de tributación de los no residentes, quedando sometidos éstos, en todo caso, a la normativa emanada de aquél. La potencial discriminación alegada, por tanto, tiene su base más en una carencia atribuible a los puntos de conexión del Concerto Económico que a una declaración expresa de las propias Normas Forales en el sentido de excluir de su ámbito subjetivo de aplicación a dichos no residentes, declaración que no existe en ninguna de ellas, salvo en lo que se deriva, implícitamente y "a sensu contrario", de la definición positiva de dicho ámbito.

A la vista del motivo de impugnación alegado por la representación estatal, durante la tramitación del procedimiento contencioso administrativo, el TSJPV se planteó la cuestión de la posible incompatibilidad de las Normas Forales impugnadas con el Tratado CE, por lo que al amparo de lo dispuesto en el artº 234 del mismo planteó "cuestión prejudicial"⁶⁶, ante el TJCE, solicitando que se pronunciara acerca de la siguiente cuestión:

"Si el artículo 52 del Tratado CE debe ser interpretado en el sentido de que se opone al mismo y, en su caso, al artículo 92.1 de dicho Tratado, una reglamentación afectante a un Territorio perteneciente a una Comunidad Autónoma de un Estado miembro, relativa a medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica, a las que pueden acogerse los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Hacienda Foral de dicho Territorio o tengan su domicilio fiscal o realicen en él la proporción mayor del volumen de sus operaciones o tengan su domicilio fiscal en

⁶⁵ Ver nota 35 anterior.

⁶⁶ Asuntos acumulados C-400/97, C-401/97 y C-402/97, Administración del Estado contra Juntas Generales de Gipuzkoa y otros.

tal Territorio y el volumen de sus operaciones realizado en la Comunidad Autónoma en el ejercicio anterior sea superior al 25 por ciento del total volumen de sus operaciones, y no incluye entre los beneficiarios de dichas medidas a las demás personas físicas y jurídicas residentes en el propio Estado o en otro Estado miembro de la Comunidad Europea.”

El 1 de julio de 1999 el Abogado General D. Antonio Saggio presentó conclusiones en las que, tras afirmar que la normativa vasca analizada constituye una medida discriminatoria a efectos del artículo 43 del Tratado CE, analiza la cuestión que desde el prisma de las normas comunitarias sobre ayudas de estado plantea la presencia de diversos sistemas fiscales en un mismo Estado⁶⁷. En concreto, y en relación con el requisito de selectividad, consideró que las Normas debían ser calificadas como “ayudas” y no como medidas generales⁶⁸, sin que la competencia exclusiva de que gozan los Territorios históricos fundamente su adopción a efectos de justificar el trato preferencial dado a las empresas comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las Normas Forales.

La opinión manifestada por el Abogado General encendió todas las alarmas en la representación vasca por cuanto la asunción de sus criterios por el Tribunal podría suponer un duro golpe a la autono-

⁶⁷ Parágrafo 14 in fine, de las Conclusiones.

⁶⁸ El parágrafo 35 de las Conclusiones dice así: “Considero que las Normas adoptadas por las Juntas Forales deben ser calificadas como «ayudas» en el sentido del artículo 87 del Tratado, y no como medidas generales de política económica. Dichas medidas presentan, en efecto, la característica de la selectividad, tanto si se tienen en cuenta cuáles son los destinatarios de las ayudas, como si se utiliza el criterio del carácter excepcional de la medida normativa respecto al sistema general. Aquéllas van destinadas exclusivamente a empresas establecidas en una determinada región del Estado miembro de que se trate y constituyen para las mismas una ventaja de la que no pueden disfrutar empresas que lleven a cabo operaciones económicas análogas en otras zonas del mismo Estado.”

mía normativa en el Impuesto sobre Sociedades de que gozan los Territorios Forales. Por ello, se iniciaron urgentes negociaciones con la Administración del Estado a efectos de que por su parte se procediera al desistimiento del procedimiento principal seguido ante el TSJPV y se desactivara, por tanto, la cuestión prejudicial planteada ante el riesgo evidente de que por parte del TJCE se siguieran las tesis del Abogado General. Las negociaciones fructificaron en los acuerdos conocidos como “paz fiscal” suscritos en Comisión Mixta de Cupo celebrada el 18 de enero de 2000, en cuya virtud la Administración del Estado procedió a la retirada de recursos contra más de 75 disposiciones forales, lo que inauguró una época de escasa conflictividad jurídica derivada del ejercicio de la capacidad normativa reconocida en el Concerto Económico, al menos en lo que respecta a las relaciones con la Administración del Estado, que aún hoy se mantiene. Obviamente se consiguió el objetivo pretendido de desactivar la posibilidad de que el Tribunal confirmara las conclusiones del Abogado General.

- c) Las Decisiones de la Comisión Europea sobre las vacaciones y minivacaciones fiscales y el crédito fiscal del 45%

El último de los acontecimientos que creemos que ha influido decisivamente en la doctrina del Tribunal Supremo en la materia que analizamos lo constituye las Decisiones adoptadas por la Comisión Europea mediante las que se declaran ayudas de estado incompatibles con el mercado común tres medidas adoptadas por las Instituciones Forales:

- La ayuda estatal en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones incluida en la Disposición Adicional 4ª de la Norma Foral 7/1996, de 26 de diciembre⁶⁹,

⁶⁹ Decisión 2003/27/CE, de 11 de julio de 2001 (DOCE L 17, de 22 de enero de 2003).

- La ayuda estatal en forma de reducción en la base imponible prevista en el artículo 26 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio (en adelante “minivacaciones fiscales”)⁷⁰, y
- La ayuda estatal en forma de reducción en la base imponible prevista en el artículo 14 de la Norma Foral 5/1993, de 24 de junio (en adelante “vacaciones fiscales”)⁷¹.

La Comisión Europea se cuida mucho de analizar la selectividad de las medidas desde el punto de vista de la territorialidad de las mismas encontrando elementos de especificidad de orden material que le lleva a afirmar su carácter selectivo⁷². Aun cuando a la hora de redactar estas líneas el Tribunal de Primera Instancia no se ha pronunciado sobre el recurso de anulación formulado contra las Decisiones de anulación mencionadas y que, como hemos dicho, el análisis en ellas desde el punto de vista de la selectividad regional brilla por su ausencia, su contenido ha sido profusamente utilizado por los reclamantes en los procedimientos internos (Comunidades Autónomas limítrofes con el País Vasco y asociaciones empresariales de las mismas) contra las normas posteriores, a efectos de afirmar la naturaleza de ayuda de estado de cuanta medida se ha decidido adoptar por los Territorios Históricos.

⁷⁰ Decisión 2002/806/CE, de 11 de julio de 2001 (DOCE L 279, de 17 de octubre de 2002).

⁷¹ Decisión 2003/86/CE, de 20 de diciembre de 2001 (DOCE L 40, de 14 de febrero de 2003).

⁷² Las medidas habían sido ya analizadas en expedientes individuales de ayuda y consideradas incompatibles con el mercado común en Decisiones confirmadas por sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002, as. ac. T-127/99, T-129/99 y T-148/99 (asunto DEMESA) y as. ac. T-92/00 y T-103/00 (asunto RAMONDÍN) y en casación por el TJCE en sentencias de 11 de noviembre de 2004, as. ac. C-183/02 y C-187/02 (asunto DEMESA) y as. ac. C-186/02 y C-188/02 (asunto RAMONDÍN).

- d) El camino hasta la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004

Llegamos ya a lo que hemos calificado al principio como el verdadero “problema europeo” del Concierto Económico que, como hemos visto hasta ahora y vamos a ver en las siguientes páginas, no deriva de una particular actuación, decisión o sentencia de instancia comunitaria alguna, sino más bien de la peculiar interpretación que de las normas comunitarias de las ayudas de estado realiza nuestro Alto Tribunal y, eventualmente, de las consecuencias que respecto de la vulneración de principios constitucionales y de las reglas de armonización concertadas deriva el mismo de las decisiones comunitarias en aquella materia.

La primera vez que el Tribunal Supremo se enfrenta a la cuestión resulta ser a la hora de resolver el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de instancia⁷³ que resuelve el recurso contencioso administrativo planteado por la Administración General del Estado contra las Normas Forales de Incentivos de 1988. Recordemos que en dicha sentencia el TSJPV había rechazado la pretensión planteada por el recurrente en el sentido de entender vulnerado el artículo 88.3 del Tratado CE ante la ausencia de notificación a la Comisión de la medida aprobada a efectos de su preceptiva autorización previa, apelando a argumentos de índole formal relativos a la imposibilidad de achacar el supuesto defecto a las instituciones que adoptaron la medida, por incumbir al propio Estado (recurrente) la obligación de notificación. En cuanto a la cuestión de fondo no apreciaba vulneración de las reglas de armonización contenidas en los números 11 y 12 del artículo 4 del Concierto entonces vigente.

⁷³ Sentencia del TSJPV de 17 de mayo de 1991 (ver nota 48 anterior).

Pues bien el Tribunal Supremo⁷⁴ rectifica la doctrina de la sentencia de instancia basándose precisamente en la concurrencia de un acontecimiento "trascendental e inevitable" (sic) cual era la declaración de ayuda de estado incompatible de dichas disposiciones operada por la Decisión 93/337/CEE y la subsiguiente aprobación de la ya estudiada Disposición Adicional Octava de la Ley 42/1994. Entiende el Tribunal Supremo que el hecho de que para adecuarse a las prescripciones europeas sobre libertad de establecimiento haya sido necesario la promulgación de una compensación a favor de los no residentes en España que a su vez lo fueran en Estado miembro de la Unión Europea supone una discriminación patente de la situación de las empresas residentes en España a las que, por el juego de los puntos de conexión del Concerto Económico, no les es de aplicación la normativa foral (y por supuesto no resultan acreedoras a la compensación fijada en la Disposición Adicional aprobada). Así lo expresa el Fundamento Jurídico cuarto de la Sentencia de 7 de febrero de 1998 (el subrayado es nuestro):

"En efecto si, conforme se expresa en las transcripciones hechas en el precedente fundamento de derecho, para ajustarse al fondo de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 1 de la Decisión 93/337/CEE y que el régimen fiscal vasco no entrañe discriminación alguna en el sentido del artículo 52 del Tratado de la Comunidad Europea, sobre libertad de establecimiento y ejercicio de actividades empresariales, ha sido necesario que se dicte la disposición adicional 8.º de la Ley 42/1994 y establecer que los residentes en la Unión Europea, que no lo sean en España y que por ello deban so-

meterse a la legislación tributaria del Estado, pero sin poder acogerse a la del País Vasco en el que operen, habrán de ser reembolsados del exceso de los impuestos abonados, calculando la diferencia entre el importe pagado en aplicación del sistema fiscal del territorio común y el derivado del régimen foral, resulta patente la desigualdad y la diferencia de efectiva presión tributaria global en el interior del espacio fiscal Español.

Así es, porque las otras empresas españolas que operen en el País Vasco, pero establecidas fuera de él, que también son residentes en la Unión Europea, no tendrán reembolso alguno de la reconocida diferencia en los tributos que abonen y quedarán en desventaja competitiva no sólo respecto de las empresas sometidas al régimen general, sino también de las de los demás Estados miembros de dicha Unión Europea que ejerzan actividades en el País Vasco.

En estas condiciones y aunque la oposición de la Norma Foral /1988 de Vizcaya (aquí impugnada) al artículo 52 del Tratado de la Comunidad Económica Europea haya quedado obviada respecto a los demás Estados miembros de la Unión Europea, mediante una Ley estatal española, se ha puesto de manifiesto la vulneración por aquélla de los apartados 11 y 12 del artículo 4 de la Ley del Concerto Económico, que respectivamente establecen la prohibición de menoscabar la competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, así como producir una presión fiscal efectiva global inferior a la del territorio común, como límites a la autonomía tributaria del País Vasco".

Por su parte en el Fundamento Jurídico nº 4 de la Sentencia de 22 de octubre del mismo año⁷⁵ el Tri-

⁷⁴⁾ Sentencias de 7 de febrero de 1998 (RJA 1998/1911) relativa a la Norma Foral 8/1988 del Territorio Histórico de Bizkaia, de 22 de octubre de 1988 (RJA 1998/7929) respecto de la Norma Foral 28/1988 del Territorio Histórico de Álava y la de 13 de octubre de 1988 (RJA 1998/7912) sobre la Norma Foral 14/1987 del Territorio Histórico de Gipuzkoa).

⁷⁵⁾ Ver nota anterior.

bunal abunda en el razonamiento anterior:

“No cabe, pues, prueba más palpable de que las Normas Forales conteniendo los incentivos fiscales que se han citado, y, del mismo modo, la número 28/1988 de Álava impugnada en el presente recurso, discriminan abiertamente las actividades de los empresarios radicados en el territorio de que se trata con relación a los del resto de los Estados Miembros de la Unión Europea y, por tanto, a los del resto de España.

Se ha puesto, en consecuencia, de manifiesto la vulneración por la Norma Foral 28/1988 de Álava de las reglas once (menoscabo de la libre competencia empresarial) y doce (presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio común) del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico de 1981, que conlleva, forzosamente, la nulidad de la Norma impugnada, en su totalidad.

Son, por tanto, las más altas instancias comunitarias europeas las que han declarado discriminatorias las Normas en cuestión, debiendo afirmarse que el ordenamiento comunitario rechaza la creación de incentivos que fomenten, en perjuicio de otras, la implantación de empresas en un territorio determinado dentro de la Unión Europea, alterando el juego de la libre competencia entre ellas”.

Como se comprueba en los Fundamentos Jurídicos transcritos no se apela a la hora de razonar la discriminación imputada a la normativa foral a cuestión alguna relacionada con la disciplina de ayudas de estado sino que parece afirmar la necesidad de una deseable igualdad de trato a cualquier operador, extranjero o nacional, residente o no, con independencia de la calificación de las correspondien-

tes disposiciones como ayudas o como normas generales⁷⁶. En cualquier caso merece la pena constatar cómo el Tribunal Supremo deriva la vulneración de las reglas armonizadoras relativas a la presión fiscal efectiva global y a la libertad de circulación y no discriminación simplemente de las diferencias de tratamiento fiscal, con independencia de la justificación o del origen de dichas diferencias, abandonando completamente la construcción doctrinal elaborada hasta el momento en base a consideraciones constitucionales y de legalidad de carácter interno. Dicho razonamiento pone en cuestión la capacidad normativa reconocida por el Concierto Económico e indirectamente vacía de contenido la propia Disposición Adicional Primera de la Constitución.

Aun constatando la gravedad de las consecuencias de la argumentación tal y como la propone, en su simpleza, el Tribunal Supremo, debemos ser conscientes de la escasa viabilidad futura de conclusiones similares, en el sentido de derivar vulneraciones de derecho interno del hecho de la diferencia de trato que las Normas Forales pudieran prever para residentes y no residentes, ante el hecho de la superación de dicha situación operada por la modificación del Concierto Económico que remite a las reglas y a la normativa del Impuesto sobre Sociedades la tributación de los establecimientos permanentes de no residentes en territorio español que operen en el País Vasco.

Idéntica doctrina aplica el Tribunal Supremo en el Fundamento Jurídico 3º de su Sentencia de 9 de diciembre de 2004 a efectos de desestimar las

⁷⁶ Así lo entiende también el Magistrado del TSJPV D. JAVIER MURGOITIO en su ponencia “Ayudas de Estado y proceso contencioso-administrativo interno” recogida en las Actas del Congreso Internacional celebrado en Bilbao bajo el título “Concierto Económico vasco y Europa. Concierto Económico, fiscalidad regional y ayudas de estado”. Ad Concordiam 2007, páginas 453 y ss.

pretensiones de los Territorios Históricos relativas al recurso contra la declaración de nulidad del artículo 26 de la Norma Foral 3/1996, del Impuesto sobre Sociedades, realizada por el TSJPV en su sentencia de 30 de septiembre de 1999, sin mención alguna a las consideraciones de orden constitucional en las que éste basaba su decisión anulatoria.

Entrando de lleno ya en el contenido de la Sentencia de referencia, y limitándonos en lo posible a la cuestión que aquí analizamos, la primera referencia a las ayudas de estado la realiza el Tribunal en su Fundamento Jurídico 10º al apreciar, de manera poco convincente y escasamente argumentada, una relación directa entre la vulneración del principio constitucional de igualdad (artículo 31 de la Constitución) y la calificación de ayuda de estado de la medida analizada:

“Por consiguiente, el deber básico de contribuir a los gastos públicos establecido en el artículo 31.1 CE puede tener un tratamiento diferenciado en los Territorios Históricos, siempre que quede a salvo la igualdad básica de todos los españoles y ello no suponga un trato fiscal realmente privilegiado.

El análisis particularizado que se hará de los preceptos de las NN.FF pondrá de relieve que en algunos, los que coinciden con el concepto de “Ayudas de Estado”, puede apreciarse un tratamiento favorable para determinadas sociedades en función de su punto de conexión territorial, y en este sentido resultan contrarios al postulado constitucional de que se trata. Pero no ocurre así en relación con aquellos otros en los que la diferencia de tratamiento puede encontrar su justificación en un fundamento o elemento de distinción jurídicamente relevante como es el propio reconocimiento constitucional y estatutario de los sistemas forales tributarios.”

Aunque no resulta clara la interpretación de lo argumentado parece afirmar el Alto Tribunal, a sensu contrario, que aquéllos casos en que no se aprecie la naturaleza de ayuda de estado en la medida analizada, no se producirá (¿en ningún caso?) vulneración del principio constitucional en cuestión, anudando la interpretación del contenido de éste último a la que realiza a continuación respecto de la naturaleza de aquélla.

Más enrevesado aún nos parece el razonamiento contenido en el Fundamento Jurídico 11º en el que afirma una supuesta vulneración del principio constitucional de solidaridad en base a la eventual consideración de ayuda de estado de las medidas adoptadas en ejercicio legítimo de una sana “competitividad fiscal”, en virtud de su importancia cualitativa, relacionando aquel principio constitucional (así como el de igualdad), a través de una vinculación entre la “unidad del sistema tributario” y la exigencia de presión fiscal global equivalente, con la “equivalencia financiera” que afirma se debe cumplir en las relaciones de las Comunidades Forales con el Estado; de manera que éstas deben contribuir en igual proporción que las demás al sostenimiento de las cargas comunes, exigencia que, además, se cumplirá cuando “resulte equivalente (aquella aportación) con el saldo neto que se hubiera producido con la hacienda central de aplicarse en estas Comunidades las reglas tributarias comunes”⁷⁷. El régimen de ayudas de estado se convierte además en “indicio suficiente” (sic) para apreciar la falta de equivalencia financiera globalmente considerada entre los sistemas financieros.

Renunciamos a una interpretación razonable del argumento judicial ante la mezcla de conceptos introducidos y el desconocimiento que el Alto Tribunal demuestra del modo de funcionamiento de las relaciones financieras entre el País Vasco y el Estado, a través del sistema de cupo, cuya cuantificación,

como es sabido, nada tiene que ver con la normativa tributaria o la recaudación (mucho menos con la falta de ésta o su reducción) de las haciendas forales.

Pues bien, tras las consideraciones anteriores, acomete el Tribunal Supremo el análisis de las ayudas de estado en los fundamentos Jurídicos 14º y 15º, si bien en lo que respecta al juicio de selectividad únicamente formula una referencia a la identificabilidad de los beneficiarios en relación con el ámbito de aplicación territorial de la medida:

77) Literalmente el F.J. 11º de referencia señala: "UNDÉCIMO. — 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.

Es forzoso reconocer la dificultad de acreditar procesalmente la magnitud de las respectivas presiones fiscales efectivas. Pero, de una parte, no es posible prescindir del dato de la globalidad en términos de una situación de "equivalencia financiera" (según la fórmula que introdujo la Ley 19/1998, de 15 de junio) entre ambos modelos, el común y los forales, entendiéndose que para que tal exigencia se cumpla es preciso que resulte equivalente la aportación al Estado de las comunidades forales, con el saldo neto que se hubiera producido con la Hacienda central de aplicarse en estas Comunidades las reglas tributarias comunes; esto es, las Comunidades forales deben contribuir en igual proporción que las demás Comunidades al sostenimiento de las cargas generales.

De otra, precisamente el parámetro europeo que se utilizará para apreciar la nulidad de determinados preceptos de las NN.FF. que se enjuician sirve también de mecanismo válido para la verificación de la presión integral. O, dicho en otros términos, la contradicción con el Derecho europeo, a través del régimen de las "Ayudas de Estado", es también indicio suficiente para apreciar una falta de "equivalencia financiera" globalmente consideradas entre los sistemas financieros.

En fin, la solidaridad, rectamente entendida, no es exigencia de uniformidad ni tampoco proscribida toda diferencia. Es precisamente la constancia de notables desigualdades de unas partes del territorio con respecto a otras las que entran en contradicción con dicho principio (STC 64/1990, de 5 de abril); de tal manera que resulta posible una cierta competitividad fiscal entre Comunidades Autónomas, con diferentes ofertas de incentivos, siempre que, por su importancia, no deban calificarse de auténticas "Ayudas de Estado", sometidas a un régimen especial por el Derecho Europeo."

"El hecho de que las empresas beneficiarias no sean empresas concretas identificadas de antemano, no excluye al sistema del ámbito de aplicación del artículo 92 del Tratado [actual art. 87], en la medida en que sean identificables por reunir determinados requisitos, como es el establecimiento o desarrollo de la actividad en un ámbito territorial concreto.

El Tribunal de instancia contempla la incidencia que en el análisis de la cuestión puede tener la existencia de "sistema y subsistemas [tributarios] en un mismo espacio unitario" a la que alude la sentencia impugnada y las partes recurridas. Esto es, la existencia de medidas fiscales cuyo ámbito de aplicación está limitado a una zona determinada del territorio del Estado junto al régimen general aplicable al resto del territorio (territorio común), como consecuencia de las normas de atribución de competencias en materia fiscal."

No entra, como vemos, el Tribunal a análisis alguno sobre el concepto de selectividad territorial, dando por supuesto que el mero hecho de que el contenido de las medidas sea diferente a las vigentes en territorio común implica el carácter selectivo de aquéllas, ignorando además el hecho de que la normativa foral es de aplicación en todo el territorio del Estado dado que los puntos de conexión no tienen *strictu sensu* una base de naturaleza territorial, de la misma manera que la normativa común es de aplicación, también, en territorio foral.

Para terminar el Tribunal nos ofrece su peculiar interpretación de la trascendencia de las diferencias normativas entre las medidas forales analizadas y sus homólogas en territorio común, llegando a conclusiones manifiestamente erróneas, como es el caso del artículo 43, relativo a la deducción por actividades de exportación, en la que no aprecia su consideración como ayuda por no "constituir un beneficio específico en sentido técnico" cuando en la fecha en que la sentencia fue dictada, la propia Comisión Europea había declarado dicho precepto

ayuda de estado incompatible con el mercado común⁷⁸. Se aprecia cómo el análisis realizado se limita a la constatación y evaluación de las diferencias entre la normativa común y foral, con ausencia de consideración alguna relativa a la doctrina comunitaria en materia de ayudas estatales, y con el resultado de la anulación de trece artículos de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, entre los que se encuentran elementos nucleares del mismo, como el tipo general de gravamen.

Opinamos, en definitiva, que se trata de una sentencia que aplica una doctrina manifiestamente errónea de la disciplina comunitaria de ayudas de estado que pone patas arriba el equilibrio de relaciones financieras y tributarias entre el Estado y el País Vasco en que el Concierto Económico se traduce, poniendo en cuestión un elemento básico de dichas relaciones, como es la capacidad normativa en materia de fiscalidad directa. Por otra parte, se nos antoja que el *fallo* judicial (en el doble sentido) podría fácilmente haberse evitado de plantear el Alto Tribunal la correspondiente cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a efectos de que, por parte del órgano institucionalmente encargado de hacerlo, se procediera a aclarar el concepto de ayuda, haciendo uso del mecanismo de cooperación prejudicial previsto en el artículo 234 del Tratado CE, planteamiento al que, por lo demás, venía obligado, a tenor de lo dispuesto en el último párrafo de dicho precepto⁷⁹:

⁷⁸) Decisión de la Comisión, de 31 de octubre de 2000, relativa a las leyes españolas sobre el impuesto de sociedades (DO 2001, L 60, p. 57), confirmada por sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 15 de julio de 2004.

⁷⁹) Sin que entremos ahora en consideraciones sobre la correcta aplicación en este caso de la teoría del "acto claro", recordar que contra la sentencia comentada fueron interpuestos incidente de nulidad de actuaciones ante el propio Tribunal Supremo así como recursos de amparo, planteados por el Gobierno Vasco, por los Territorios Históricos y las Juntas Generales, ante el Tribunal Constitucional por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva previsto en el artículo 24 de la Constitución, resultando desestimado el primero mediante auto de 4 de abril de 2005 e inadmitidos a trámite los segundos mediante autos de 26 de febrero de 2007, 18 de abril de 2007 y 9 de mayo de 2007, respectivamente.

"Cuando se plantee una cuestión de este tipo (interpretación del Tratado) 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".

III.4 Conclusiones

Aunque la última palabra la tendrá el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la respuesta que ofrezca en la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, del análisis realizado podemos extraer algunas conclusiones, que podrían servir de punto de partida para acometer el estudio de los acontecimientos posteriores a la Sentencia de 9 de diciembre de 2004, del Tribunal Supremo:

PRIMERA. La base de los problemas europeos del Concierto Económico descansa en un doble fundamento: por un lado, el hecho del reconocimiento a un ente subestatal (los Territorios Históricos) de competencias normalmente reservadas a los Estados (fiscalidad directa de las empresas) y, por el otro, la ausencia de instrumentos de armonización en manos de los órganos de la Unión Europea.

SEGUNDA. El problema específico del Concierto Económico en Europa consiste en la interpretación que del elemento de selectividad (en su versión territorial) del concepto de ayuda termine imponiéndose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

TERCERA. Hasta ahora no existe ningún precedente en el que la Comisión Europea haya utilizado una eventual "selectividad territorial" de las Normas Forales a efectos de calificar su contenido como ayudas de estado. En todos los casos en que la Comisión ha adoptado decisiones formales, éstas se han basado en elementos de selectividad sectorial

(Normas Forales de Incentivos a la Inversión de 1988) o material (vacaciones y minivacaciones fiscales y crédito fiscal del 45% para grandes inversiones).

CUARTA. Únicamente en los procedimientos relativos a las cuestiones prejudiciales planteadas por el TSJPV la Comisión Europea ha defendido una interpretación de la selectividad territorial que conllevaría la concurrencia del requisito de manera implícita al ámbito territorial de aplicación de la medida.

QUINTA. Han sido los Tribunales españoles, y más en concreto el Tribunal Supremo, los que han elaborado una jurisprudencia, basada en razonamientos que se han revelado con posterioridad manifiestamente erróneos, en la que la selectividad territorial de las Normas Forales se da por supuesta y consustancial al ámbito de aplicación subjetivo de las mismas, y se impone la normativa estatal como referencia necesaria para la identificación y evaluación de la ventaja ofrecida por la medida.

REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA Y EN VÍA CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA DE ACTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. - EJECUCIÓN DE ACTOS RESOLUTORIOS. - APUNTES SOBRE LA NUEVA REGULACIÓN CONTENIDA EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA FORAL Y, EN PARTICULAR, SOBRE EL INTERÉS DE DEMORA EXIGIBLE

IDOIA ZAPIRAIN TORRECILLA (*)

I.- INTRODUCCIÓN

Con ocasión de la aprobación de la nueva Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria (en adelante NFGT) y del Decreto Foral 41/2006, de 26 de septiembre, que desarrolla (por primera vez en Gipuzkoa mediante normativa foral) su contenido en materia de revisión en vía administrativa (en adelante Reglamento de Revisión), se han incluido dentro de la normativa tributaria foral guipuzcoana importantes novedades en el ámbito de la ejecución de los actos que ponen fin a los procedimientos de revisión en vía administrativa o contencioso-administrativa, seguidos frente a actos de aplicación de los tributos.

Al análisis de algunas de dichas novedades pretenden dedicarse las presentes notas, que se van a limitar a los procedimientos de revisión que podrían calificarse como "ordinarios" sin entrar, por tanto, en la regulación de los denominados "procedimientos especiales de revisión", y en las que se va a tratar de hacer especial mención a la cuestión relativa al interés de demora exigible cuando por parte de la Administración tributaria se lleve a cabo la ejecución de un acto resolutorio de dichos procedimientos.

Indicar, por último, que si bien la normativa que

va a ser objeto de estudio es la vigente en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, lo señalado sería extrapolable, en la mayor parte, en relación con las normativas vigentes tanto en el resto de territorios forales como en territorio común, dada la similitud existente entre dichas normativas.

II.- FORMA Y PLAZO DE EJECUCIÓN

Con carácter inicial y previo al análisis pormenorizado de los diferentes supuestos de ejecución de resoluciones administrativas y judiciales que pueden darse en la práctica, resulta necesario hacer mención a uno de los principios que ha presidido la nueva regulación contenida en la NFGT y en la normativa que la desarrolla que no es otro que el de aproximación de la regulación de los diversos procedimientos que se siguen ante la Administración tributaria (de aplicación de los tributos, sancionador, de revisión...) a la normativa reguladora del procedimiento administrativo común.

Dicho principio se acoge expresamente en el artículo 93 de la NFGT que, en lo que afecta a la regulación de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, dispone que los mismos se regirán por las normas especiales en ella recogidas, regulándose en lo demás: "...b) *Supletoriamente*

(*) Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa

te por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos” .

Y, por lo que a los procedimientos de revisión se refiere, en el Reglamento de Revisión son diversas las manifestaciones que del mismo se encuentran. Así, su Título V, dedicado a regular la “Ejecución de resoluciones”, incluye como artículo inicial el artículo 67 que, en su apartado 2 dispone que: “... En la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo.”

En consecuencia, no cabe perder de vista que, en el ámbito estudiado, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, va a ser siempre el marco normativo supletorio que va a servir de referencia.

Partiendo de ello, y pasando ya a analizar la regulación contenida en la nueva normativa tributaria foral en lo que a la “Ejecución de resoluciones” se refiere, una primera aproximación a la misma pone de manifiesto la diferenciación en su contenido de diversos supuestos en función de distintas variables, tales como:

- El sentido del acto resolutorio dictado, esto es, que el mismo haya sido estimatorio o desestimatorio de las pretensiones de la parte recurrente.
- La procedencia o no de dictar un nuevo acto o liquidación en ejecución del acto resolutorio.
- La decisión o no sobre el fondo del asunto.

Cabría así distinguir los siguientes supuestos:

1.- Resolución estimatoria, procediendo en su ejecución la práctica de una nueva liquidación

1.1.) Resolución sobre el fondo del asunto:

Dispone el artículo 67.3 del Reglamento de Revisión que:

“3. Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido.

En el caso de la anulación de liquidaciones, se exigirán los intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados.

Cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación

prevista en el artículo 72.1 de Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa...

Como puede apreciarse, la nueva normativa, a diferencia de la anterior, establece claramente la procedencia de exigir intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación que, en su caso, haya de dictarse, importe que se indica se girará en los términos previstos en el artículo 26.5 de la NFGT, que es uno de los pocos preceptos que dicha Norma Foral dedica a la regulación de la ejecución de los actos resolutorios de recursos y reclamaciones, y con arreglo al cual:

" Artículo 26. Interés de demora.

5. En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación.

En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución, siendo de aplicación lo dispuesto en el apartado 4 anterior.

En el caso de desestimación íntegra de recursos y reclamaciones se exigirán los intere-

ses de demora hasta la fecha del correspondiente acuerdo desestimatorio."

Por su parte, el apartado 2 de dicho artículo 26, referido en el artículo 26.5 transcrito, establece que:

" 2. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:

a) Cuando haya finalizado el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado..."

Interés de demora que, según dispone el apartado 3 de dicho artículo,

"... se calculará sobre el importe no ingresado en plazo... y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado..."

Durante la vigencia de la anterior Norma Foral 1/1985, de 31 de enero, General Tributaria y de la normativa dictada en su desarrollo, la exigencia por parte de la Administración de intereses de demora, en los supuestos de práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada una liquidación previa anterior por la estimación de un recurso o reclamación interpuesta por el obligado tributario, era una cuestión no resuelta de modo expreso.

Podían encontrarse así preceptos de diversa índole, tales como el artículo 46 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 27/1991, de 9 de abril, que, si bien en su apartado 1 disponía que *"Las cantidades adeudadas devengarán interés de*

demora desde el día siguiente al del vencimiento de la deuda en período voluntario hasta la fecha de su ingreso.", en su apartado 6 establecía que: "6. Procederá la devolución del interés de demora cuando en el procedimiento ejecutivo se hubiera efectuado el cobro de los débitos y la liquidación que les dio origen resultare anulada sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 83 de este Reglamento."

Ante dicha indefinición normativa, el tema se tornó polémico, tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial, pudiendo encontrar dos visiones o posturas contrapuestas al respecto.

Así, de un lado, cabría citar abundantes Resoluciones o Sentencias en las que se venía a negar la posibilidad de dicha exigencia de intereses de demora, negación basada en diversos argumentos tales como:

- La consideración de que el retraso en el pago de la deuda tributaria no era imputable a la voluntad del obligado tributario sino a una conducta de la Administración, finalmente calificada como contraria a derecho. Se entendía así necesario para poder hablar de "mora" del deudor la concurrencia del requisito de "culpabilidad" en el retraso en el cumplimiento de su obligación, mora que quedaría extinguida en caso de concurrencia de mora del acreedor o "mora accipiendi".
- La aplicación del principio de accesoriadad de la obligación del abono de intereses respecto a la obligación tributaria principal, entendiendo así que anulado el acto liquidatorio debían caer por su base los intereses moratorios por su tardío pago.

Entre dichas Resoluciones y Sentencias, a título ejemplificativo, cabría citar:

- La Resolución del TEAC de 27 de mayo de 1993, con arreglo a la cual: "... al anularse las liquidaciones se han anulado también los intereses moratorios, lo que no será obstáculo para que, dado su carácter indemnizatorio para la Hacienda Pública... sean girados de nuevo cuando la Dependencia Gestora practique nuevas liquidaciones,... si bien en tal caso, y dado que las liquidaciones se anularon por una irregularidad no imputable a los contribuyentes sino a la Administración que no actuó de forma ajustada a Derecho, la exigencia de intereses deberá extenderse desde el fin del plazo de presentación hasta el día en que fueron contraídas las liquidaciones anuladas..."
- La Resolución del TEAC de 22 de marzo de 1995 en la que se venía a afirmar que "...dado su carácter indemnizatorio –se refiere al interés de demora–... ha de tenerse en cuenta que el acto liquidatorio del que los intereses traían causa, y consiguientemente, la liquidación de la sanción e intereses, fueron anulados por una irregularidad no imputable a los contribuyentes, sino a la Administración que no actuó de forma ajustada a Derecho, razón por la cual la exigencia de intereses de demora deberá extenderse desde el fin del plazo voluntario de pago hasta el día en que fueron contraídas las liquidaciones anuladas..."
- La STSJ de Murcia de 18 de noviembre de 1992 en la que se establece que no cabe imposición de intereses de demora en casos de notorio error de hecho de la Administración o la del Tribunal Supremo de 10 de julio de 1993 en la que se viene a señalar en relación con la exigencia de intereses de demora que: "... tal posibilidad no existe en

el supuesto de que la impugnación hubiese sido estimada total o parcialmente, en cuanto este último pronunciamiento -como en este caso de autos acontece- determinaría la necesidad de practicar una nueva liquidación en que se atendiera a las pretensiones ejercidas con éxito -parcial- por el recurrente».

- O, por último, la STS de 5 de enero de 2001 en la que se declara que no procede el pago de intereses de demora sobre una nueva deuda tributaria en período voluntario de ingreso porque *"... como la liquidación ha sido anulada, evidente es que la liquidación de intereses ha dejado también de tener sentido, pues ya no hay deuda líquida que los genere."*

Frente a dichas Resoluciones y Sentencias se encontraban, sin embargo, otras en las que se afirmaba la procedencia de exigir intereses de demora en dichos supuestos.

Así, cabe citar:

- La STS de 18 de julio de 1990, que se pronuncia respecto a si proceden o no intereses de demora en el supuesto de suspensión de una liquidación cuando la reclamación resultó estimada parcialmente, señalando que: *"... cuando la reclamación prospera íntegramente, como la liquidación es absolutamente improcedente, no existe deuda tributaria ni por tanto intereses de demora imputables al importe de la misma pero en cambio cuando la deuda permanece aunque disminuida en su cuantía a causa de una estimación sólo parcial de la reclamación, continúa presente la obligación de satisfacer intereses por su importe durante el período de suspensión, pues la cuota tributaria subsiste..."*

- La STS de 28 de noviembre de 1997, dictada en interés de ley, en cuyo fundamento de derecho cuarto se señala que *"... cuando se anula un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se halla suspendida, al estimar parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, no ha lugar evidentemente a exigir intereses de demora suspensivos (artículo 61.4 de la LGT), por el tiempo que ha durado la suspensión, pero al practicar la nueva liquidación procederá exigir los intereses de demora del artículo 58.2.b) de la Ley General Tributaria girados sobre la cuota liquidada de nuevo, y calculados por el período de tiempo que media entre el día siguiente a la terminación del plazo de presentación de la declaración-autoliquidación, hasta la fecha en que se entiende practicada la nueva liquidación; es decir, el interés suspensivo (artículo 61.4 de la LGT) es sustituido por el interés de demora [artículo 58.2.b) de la LGT], respecto de la nueva cuota procedente conforme a Derecho, según la resolución administrativa o la sentencia de que se trate..."*

- O la Resolución del TEAF de Gipuzkoa de 22 de julio de 1998 que, siguiendo la doctrina fijada por el TS en la sentencia anterior, establece que: *"... cuando la reclamación se estima total o parcialmente no ha lugar a exigir intereses de demora por la suspensión, pero al practicar la nueva liquidación procederá exigir los intereses de demora... calculados sobre la nueva cuota liquidada de nuevo y calculados por el período de tiempo que media desde el día siguiente a la terminación del plazo de presentación de la declaración-autoliquidación hasta la fecha en que se entienda practicada la nueva autoliquidación..."*

Como fácilmente se aprecia, el artículo 26.5 de la nueva NFGT se ha inclinado claramente por acoger el criterio mantenido por las últimas sentencias y resoluciones citadas, si bien cabría plantearse si va más allá del contenido de las mismas.

Y es que en los supuestos recurridos o analizados en dichas resoluciones administrativas y judiciales se partía de la existencia de una suspensión de la ejecución de la liquidación tributaria recurrida, siendo, precisamente, en base a ello que la STS de 28 de noviembre de 1997, antes referida, efectuó la citada distinción entre "interés de demora" e "interés suspensivo", distinción ya superada, por lo demás, en la vigente normativa tributaria.

No parece sin embargo que, ni el artículo 26.5 de la NFGT ni el artículo 67.3 del Reglamento de revisión que lo desarrolla, en los términos que más adelante se analizarán, limiten su aplicación a dichos supuestos de suspensión.

Antes al contrario, el último párrafo del apartado 3 del citado artículo 67 del Reglamento de Revisión contempla aquellos casos en los que el importe del acto recurrido hubiese sido total o parcialmente ingresado.

Veamos pues, cuales son las hipótesis que pueden plantearse:

1º.- Liquidación recurrida cuyo importe no fue ingresado al haberse suspendido su ejecución.

Con arreglo a lo dispuesto en los preceptos referidos, al dictarse una nueva liquidación se exigirá interés de demora por su importe desde el momento que establece el artículo 26.2 de la NFGT, esto es, desde el día siguiente a la finalización del plazo de ingreso en período voluntario de la liquidación anulada y hasta el momento en que se dicte la nueva li-

quidación, operando, no obstante, una serie de límites temporales en la fijación de dicho "dies ad quem" en el cómputo de intereses, tales como:

a) Inobservancia de plazos de resolución

Sin perjuicio de la previsión general contenida en su artículo 26.5, la nueva NFGT recoge en diversos preceptos el principio de inexigibilidad de intereses de demora en el supuesto de que la Administración Tributaria haya incurrido en una "mora accipiens", en los términos antes referidos.

Entre dichos preceptos, cabe citar:

- El artículo 26.4, con arreglo al cual: *"No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta Norma Foral para resolver, hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta..."*
- El artículo 231.3, dedicado a la regulación del recurso de reposición, de acuerdo con el cual: *"El plazo máximo para notificar la resolución será de tres meses contados desde el día siguiente al de presentación del recurso. Transcurrido el plazo máximo para resolver sin haberse notificado resolución expresa, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto recurrido, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del Artículo 26 de esta Norma Foral."*
- El artículo 245.2, dedicado a la regulación de las reclamaciones económico-administrativas, que dispone que: *"2. Transcurrido un año desde la interposición de la reclamación*

sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del Artículo 26 de esta Norma Foral."

No recoge, sin embargo, la nueva NFGT ningún precepto que limite el devengo de intereses de demora en el supuesto, por lo demás habitual en los tiempos que corren, de que el procedimiento contencioso-administrativo se dilate en el tiempo, limitación ésta que, sin embargo, ha sido ampliamente demandada por la doctrina y que, en relación con la reforma de la Ley General Tributaria, fue incluso apuntada en el Informe de la Comisión constituida al efecto, en el que literalmente se indica que: *"En cuanto al interés devengado durante la tramitación de los procesos contencioso-administrativos, dada la carencia de un plazo máximo de resolución, la Comisión propone introducir en la propia norma tributaria un plazo máximo por cada instancia, a partir del cual no se devengará el interés de demora."*

No se ha plasmado, sin embargo, dicha propuesta ni en la nueva Ley General Tributaria ni en la nueva NFGT quizás por exceder la misma de la materia objeto de regulación por dichas disposiciones normativas e, incluso, en lo que a la NFGT afecta, del ámbito competencial propio de las Instituciones Forales.

b) Plazo de ejecución de la resolución adoptada

Con arreglo a lo previsto en el artículo 26.5 de la NFGT *"... el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación..."* pero *"... sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución, siendo de aplicación lo dispuesto en el apartado 4 anterior..."*.

Resulta, en consecuencia, determinante conocer cual es dicho plazo máximo de ejecución de la resolución dictada.

Para ello, es preciso acudir, por lo que a los recursos en vía administrativa se refiere, a lo dispuesto en el artículo 67.2 del Reglamento de Revisión, con arreglo al cual *"Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución."*

Por su parte, a la regulación del plazo de ejecución de las sentencias dictadas en la vía contencioso-administrativa, dedica el Reglamento de revisión su artículo 71, con arreglo al cual: *"La ejecución de las resoluciones de los Tribunales de Justicia se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. En todo lo que no se oponga a la normativa citada y a la resolución judicial que se está ejecutando, será de aplicación lo dispuesto en la sección 1ª de este Capítulo"*.

Y, acudiendo, así, a lo que al respecto establece la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se encuentra su artículo 104, en cuya virtud:

"1. Luego que sea firme una sentencia, se comunicará en el plazo de diez días al órgano que hubiera realizado la actividad objeto del recurso, a fin de que, una vez acusado recibo de la comunicación en idéntico plazo desde la recepción, la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo y en el mismo plazo indique el órgano responsable del cumplimiento de aquél."

2. *Transcurridos dos meses a partir de la comunicación de la sentencia o el plazo fijado en ésta para el cumplimiento del fallo conforme al artículo 71.1.c), cualquiera de las partes y personas afectadas podrá instar su ejecución forzosa.*

3. *Atendiendo a la naturaleza de lo reclamado y a la efectividad de la sentencia, ésta podrá fijar un plazo inferior para el cumplimiento, cuando lo dispuesto en el apartado anterior lo haga ineficaz o cause grave perjuicio”*

Respecto de cuál sea el momento a partir del cual debe computarse el plazo de ejecución de dichas sentencias, no parece que deba considerarse de aplicación lo dispuesto en el artículo 67.2 del Reglamento de Revisión antes mencionado, que refiere dicho momento al de entrada de la resolución en el registro del órgano competente para su ejecución, habida cuenta de que, como consecuencia de la organización interna propia de las dependencias administrativas, puede ocurrir que transcurra un tiempo desde que una sentencia se recepcione por una Administración y la misma tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución, tiempo que no podría en ningún caso computarse en perjuicio del obligado tributario.

El cómputo del plazo de ejecución debería así iniciarse desde que la sentencia tenga entrada en cualquier órgano de la Administración aunque no sea el competente para su ejecución.

En cualquier caso, lo dispuesto en dichos preceptos debe ser aplicado teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 222 de la NFGT, precepto dedicado a la regulación de la suspensión de la ejecución de actos recurridos, en cuya virtud:

“ 1. La ejecución del acto impugnado mediante recurso de reposición o en vía económico-administrativa quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de suspensión, en los términos que se establezcan reglamentariamente...

6. La suspensión producida en el recurso de reposición se podrá mantener en la vía económico-administrativa en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

7. Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha promovido dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.”

Dicho precepto, encuentra, por lo demás su desarrollo reglamentario en el artículo 9.7 del Reglamento de Revisión, conforme al cual:

“7. La suspensión alcanzará únicamente al procedimiento iniciado en el cual se solicite. No obstante, la garantía aportada al interponerse un recurso de reposición podrá extender su eficacia, en su caso, a la vía económico-administrativa posterior, siempre que lo solicite el reclamante y que la vigencia y eficacia de la garantía inicialmente aportada

cubra tal posibilidad.

Asimismo, cuando se interponga recurso contencioso-administrativo, se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa si la persona interesada comunica dicha interposición en el plazo de presentación de dicho recurso y la garantía aportada en vía administrativa mantuviera su vigencia y eficacia, o se mantuviera la causa de suspensión acordada en dicha vía. La comunicación deberá acreditar la solicitud de suspensión ante el órgano jurisdiccional correspondiente. Esta suspensión se mantendrá hasta que el órgano jurisdiccional adopte la decisión que proceda en relación con la suspensión solicitada."

En consecuencia, partiendo del principio de ejecutividad inmediata de los actos administrativos, recogido tanto en la Ley 30/1992, aplicable supletoriamente en la materia que nos ocupa, como en el apartado 1 del artículo 4 del Reglamento de Revisión, con arreglo al cual: "La mera interposición de un recurso de reposición o una reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado", dictada resolución de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa, la Administración debería proceder a su ejecución en los plazos antes vistos.

Dicha posibilidad, sin embargo, se ve limitada en los casos en que haya mediado una suspensión de la ejecutividad del acto recurrido en una determinada instancia de recurso y el recurrente solicite el mantenimiento de dicha suspensión en el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa o, en su caso, del recurso contencioso-administrativo posterior, siempre que la vigencia y eficacia de la garantía prestada inicialmente al efecto cubra tal posibilidad o se mantenga la causa de suspensión.

En vía judicial, por su parte, solicitada la medida cautelar de suspensión en la interposición del recurso contencioso-administrativo, se sustanciará el incidente en pieza separada que se resolverá mediante Auto motivado cuya adopción puede y suele dilatarse en el tiempo.

En dichos casos, en lo que afecta a las consecuencias de la no ejecución de la resolución por parte de la Administración en el plazo establecido, en relación con la exigibilidad de intereses de demora, habría que tener en cuenta lo previsto en el artículo 100 de la NFGT que, al regular los plazos de resolución y los efectos de la falta de resolución expresa en plazo, en el párrafo segundo de su apartado 2 establece que: "Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución."

2º.- Liquidación recurrida cuyo importe fue ingresado

Aplicando el principio según el cual no cabe efectuar distinciones allí donde la ley no distingue, habría que estar igualmente a la aplicación de lo previsto en los artículos 26.5 de la NFGT y 67.3 del Reglamento de Revisión en el caso de que el importe de la liquidación recurrida y posteriormente anulada hubiese sido objeto de ingreso por parte del obligado tributario.

La única particularidad que al respecto incluye el Reglamento de Revisión, según se ha indicado más arriba, es la prevista en el último párrafo del artículo 67.3, en cuya virtud:

"Cuando el importe del acto recurrido hubie-

ra sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 72.1 de Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa”

Regula el referido artículo 72 de la NFGT la denominada “compensación de oficio”, estableciendo en su apartado 1 que:

“ 1... se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de gestión o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del Artículo 26 de esta Norma Foral.”

La compensación de oficio, como forma de extinción de las deudas tributarias, es una figura que aparece regulada en el ámbito de la normativa foral guipuzcoana en el nuevo Reglamento de Recaudación dictado en desarrollo de la NFGT, aprobado mediante Decreto Foral 38/2006, de 2 de agosto.

A la materia que nos ocupa dedica dicho Reglamento su artículo 51, en cuyo apartado 2 se dispone que:

“ 2. ... se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario:

a) Las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de procedimientos de gestión, debiéndose producir el ingreso o la devolución de la cantidad diferencial que proceda.

b) Las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la práctica de una nueva liquida-

ción por haber sido anulada otra anterior. En este caso, en la notificación de la nueva liquidación se procederá a la compensación de la cantidad que proceda y se notificará a la persona obligada al pago el importe diferencial para que lo ingrese en el plazo establecido en el artículo 61.2 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa. En este supuesto, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados según lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, intereses que serán objeto de compensación en el mismo acuerdo.”

No se recoge en la vigente normativa ningún precepto que contenga una previsión similar a la recogida en el artículo 63.3 del anterior y ya derogado Reglamento de Recaudación, aprobado por Decreto Foral 27/1991, de 9 de abril, conforme al cual:

“ 3. Cuando una liquidación cuyo importe ha sido ingresado sea anulada y sustituida por otra, se podrá disminuir ésta en la cantidad previamente ingresada.”

Por lo demás, lo previsto en los preceptos transcritos debe ser completado teniendo en cuenta la regulación que a la devolución de ingresos indebidos dedica el Reglamento de Revisión, en sus artículos 25 y 26, que al respecto señalan que:

“ Artículo 25. 1. El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse:...

c) En virtud de la resolución de recurso administrativo, reclamación económico-administra-

tiva o resolución judicial firmes...

Artículo 26. Contenido del derecho a la devolución de ingresos indebidos.

La cantidad a devolver como consecuencia de un ingreso indebido estará constituida por la suma de las siguientes cantidades:

a) El importe del ingreso indebidamente efectuado...

c) El interés de demora vigente a lo largo del período en que resulte exigible, sobre las cantidades indebidamente ingresadas, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, de acuerdo con lo previsto en el artículo 32.2 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa."

Pues bien, de la puesta en conexión de lo previsto en los anteriores preceptos, parece que la actuación administrativa adecuada al caso analizado implicaría:

- De un lado, la práctica de una nueva liquidación, con exigencia de intereses de demora sobre su importe (que, teniendo en cuenta el sentido estimatorio de la resolución adoptada y el principio de la no "reformatio in peius" nunca va a poder ser superior al de la liquidación anulada) y por un período que debería abarcar desde el día siguiente a la finalización del plazo de ingreso en período voluntario de la liquidación anulada hasta la fecha de la nueva liquidación (con todas las limitaciones temporales antes vistas).

- De otro lado, el reconocimiento de un ingreso indebido por el importe de la liquidación anulada que hubiera sido objeto de ingreso por parte del re-

currente, en los términos del artículo 32.2 de la NFGT, esto es, "... desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se adopte el acuerdo en que se reconozca el derecho a percibir la correspondiente devolución."

- Por último, la compensación de oficio de dichas cantidades, lo que se advertirá al obligado tributario en la notificación de la nueva liquidación practicada, pudiendo derivar de dicha compensación (en función de la cuantía de la anterior liquidación que hubiese sido objeto de ingreso) un importe diferencial a ingresar, del que se notificará carta de pago al obligado tributario (en los términos del artículo 51.2.b) del Reglamento de Recaudación) o un exceso a devolver junto con los correspondientes intereses de demora (en los términos del artículo 26.c) del Reglamento de Revisión).

1.2) Que no decida sobre el fondo del asunto, por la existencia de vicios de forma

Dispone el artículo 67 del Reglamento de Revisión en su apartado 4 que:

" 4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora."

Como ejemplos de dicha previsión, podrían citarse, entre otros muchos, los analizados recientemente por el TEAC, en su Resolución de 25 de junio de 2008, en la que se ordenó la reposición de actuaciones a la fase de alegaciones previa a la liqui-

dación, sin entrar a resolver sobre el fondo de la liquidación practicada, al haberse omitido dicho trámite dentro del procedimiento inspector, o por el TSJ de Galicia, en Sentencia 357/2008, de 11 de junio, en la que se ordenó igualmente la retroacción de actuaciones " ... al objeto de que se proceda a nueva redacción del acta, ya que es evidente que los defectos expuestos no pueden conducir a la improcedencia de la liquidación, sino solamente a posibilitar la impugnación de dicho documento. En cualquier caso, la estimación parcial de referencia trae consigo la anulación de la presente liquidación y de todos los actos posteriores que son objeto de recurso, enunciados en el fundamento jurídico primero, sin perjuicio de lo que resulte a partir de la nueva redacción del acta de conformidad con observancia de lo dispuesto en la presente resolución"

En cualquier caso, resulta conveniente apuntar al hilo de lo analizado que, tal y como señala el Tribunal Supremo, en su sentencia de 23 de abril de 2008, el hecho de que el acto resolutorio de la reclamación o del recurso interpuesto no ordene expresamente la retroacción de actuaciones, anulando la liquidación impugnada "... no significa, en absoluto, que decaiga o se extinga el derecho de la Administración a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados, y todo ello sin perjuicio de la posibilidad de plantear la prescripción, si así lo estima oportuno la parte por el transcurso de los plazos."

En el mismo sentido se pronuncia el TS, en Sentencia de 29 de diciembre de 1998, en la que se indica que: " Nos hallamos ante un acto administrativo de valoración de un inmueble llevada a cabo por un perito de la Administración que, de conformidad con lo dispuesto en... la Ley General Tributaria, y, de acuerdo con una doctrina jurisprudencial reiterada hasta la saciedad, debe ser motivada, expresando el modelo o criterios valorativos utilizados,

y los datos precisos para que el interesado pueda discrepar si lo considera pertinente, de manera que si no se cumplen estos requisitos el interesado se halla indefenso, porque ante el vacío total de justificación no puede plantear una valoración contradictoria, de ahí que al amparo del artículo 48.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo... tal acto administrativo es anulable por indefensión, que es exactamente lo que ha mantenido la sentencia recurrida en casación.

Ahora bien, la anulación de un acto administrativo –prosigue la referida Sentencia– no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados.

En este sentido son aleccionadores los artículos 52 y 53 de la misma Ley de Procedimiento Administrativo que disponen que en el caso de nulidad de actuaciones, se dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites, cuyo contenido hubiera permanecido el mismo de no haberse realizado la infracción origen de la nulidad, y también que la Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, preceptos que llevan claramente a la idea de que los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, son anulables, pero la Administración no sólo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda."

Lo que, sin embargo, no parece de recibo en tales supuestos, al no existir ningún amparo normativo al efecto, es la exigencia de intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación que, en su caso, se practique porque ello obviamente llevaría a que el obligado tributario, pese a haber ganado

un recurso o reclamación, pudiese llegar a tener que pagar más de lo que hubiera tenido que pagar en base a la liquidación anulada.

2.- Resolución estimatoria, no procediendo en su ejecución la práctica de ningún nuevo acto liquidatorio

Prevé dicho supuesto el artículo 67.5 del Reglamento de Revisión cuando dispone que:

“ 5. Cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.”

Dicho interés de demora, según prevé el artículo 32.2 de la NFGT interés de demora se devengará *“ ... desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se adopte el acuerdo en que se reconozca el derecho a percibir la correspondiente devolución.”*

3.- Resolución desestimatoria

Restaría, por último, analizar los supuestos, no poco frecuentes, en los que la resolución del recurso o reclamación interpuestos sea confirmatoria del acto impugnado.

No requieren mayor comentario aquellos casos en los que el importe de la liquidación impugnada fue ingresado o no fue ingresado, sin haberse solicitado la suspensión de su ejecución, en cuyo caso la Administración deberá proceder a su recaudación vía ejecutiva, sin que sea preciso llevar a cabo al efecto ninguna actuación adicional como conse-

cuencia de la resolución administrativa o judicial adoptada.

Cabe, sin embargo, detenerse en el análisis del supuesto en que se hubiese suspendido la ejecución del acto impugnado, supuesto que contempla el artículo 67 del Reglamento de Revisión en su apartado 6, en el que se dispone que:

“ 6. Cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado y éste hubiera estado suspendido en período voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 61.2 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

En el caso de reclamaciones económico-administrativas, el citado plazo se iniciará desde la notificación del acto administrativo de ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa.

Si la suspensión se produjo en período ejecutivo, la notificación de la resolución determinará la procedencia de la continuación o del inicio del procedimiento de apremio, según que la providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión.

La liquidación de intereses de demora devengados durante la suspensión se realizará de la siguiente forma:

a) Si la suspensión hubiese producido efectos en período voluntario, el órgano que acordó la suspensión liquidará los intereses de demora por el período de tiempo comprendido en-

tre la fecha en la que surtió efecto la suspensión y la fecha de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

Cuando la suspensión hubiera sido acordada por el Tribunal, la liquidación de intereses de demora a que se refiere el párrafo anterior será realizada por el órgano que dictó el acto administrativo impugnado.

Si la suspensión hubiese limitado sus efectos al recurso de reposición y la resolución de este recurso hubiese sido objeto de reclamación económico-administrativa, los intereses de demora se liquidarán desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha de la resolución del recurso de reposición.

b) Si la suspensión hubiese producido efectos en período ejecutivo, el órgano de recaudación liquidará los intereses de demora por el período de tiempo comprendido entre la fecha en la que surtió efecto la suspensión y la fecha de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

Si la suspensión hubiese limitado sus efectos al recurso de reposición y la resolución de este recurso hubiese sido objeto de reclamación económico-administrativa, los intereses de demora se liquidarán desde la fecha en que surtió efectos la suspensión hasta la fecha de la resolución del recurso de reposición."

Por lo que a la ejecución de sentencias judiciales se refiere, habría que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 71 del Reglamento de Revisión en el que, como no podía ser de otro modo, se efectúa una remisión a la normativa reguladora de la jurisdicción

contencioso-administrativa.

Y, por lo que a la normativa reguladora de dicha jurisdicción se refiere, habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 104 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (LJCA), antes referido, del que deriva la necesidad de estar a las indicaciones que la correspondiente sentencia recoja respecto de su ejecución.

Ocurre, sin embargo, en la práctica que las referidas indicaciones son escasas o nulas en muchos supuestos, situación que prevé el citado artículo 71 del Reglamento de Revisión cuando en su párrafo segundo dispone que: *"En todo lo que no se oponga a la normativa citada y a la resolución judicial que se está ejecutando, será de aplicación lo dispuesto en la sección 1ª de este Capítulo."*

III.- DISCONFORMIDAD CON EL CUMPLIMIENTO DE LA RESOLUCIÓN

Un último aspecto al que merece ser dedicado un apartado en las presentes notas es el que afecta a las posibilidades de defensa de las que va a poder hacer uso quien no esté conforme con el modo en el que la Administración ha llevado a cabo la ejecución de la resolución o de la sentencia que haya puesto fin al recurso o a la reclamación interpuesta frente a un acto de aplicación de los tributos.

Tal y como señala el TSJ de Murcia, en Sentencia núm. 1/2003 de 22 enero: *"... el principio de intangibilidad de la sentencias ... obliga a que las mismas deban cumplirse en sus propios términos. Significa que su ejecución no puede quedar al arbitrio o capricho de las partes (ni en el modo, ni en el fondo ni en el cuándo), ni siquiera del propio órgano judicial (art. 267.1 LOPJ (RCL 1985, 1578, 2635): no se pueden variar las sentencias y autos definitivos después de firmados). El TC en la senten-*

cia 61/84, de 16 de mayo (RTC 1984, 61), decía refiriéndose al derecho a tutela judicial efectiva que comprende el derecho a que la sentencia se cumpla en sus propios términos, pues solo de esta manera el derecho al proceso se hace real y efectivo, ya que si fuera de otro modo el derecho no pasaría de ser una entidad ilusoria. Asimismo la STC 180/97, de 27-10 (RTC 1997, 180), ha señalado que este principio integra el contenido del derecho a la tutela judicial efectiva en cuanto asegura a los que son o han sido parte en el proceso que las resoluciones judiciales dictadas en el mismo no van a ser alteradas o modificadas fuera de los cauces legales, que no son otros que los recursos legalmente establecidos.”

Por lo demás, en Resolución dictada con fecha 27 de julio de 2006, indica el TEAF de Gipuzkoa al respecto que “El acto administrativo de ejecución está caracterizado por la nota de especialidad de ser puro medio o instrumento para la ejecutoriedad de la resolución, lo que le priva de sustantividad propia y, también, de los requisitos necesarios para ser objeto de un nuevo proceso independiente de revisión, formando parte de otro anterior que, si bien en su parte cognitiva quedó concluso, no lo está así en su parte ejecutoria, en cuyo desarrollo el acto de ejecución, de ningún modo, puede vulnerar el contenido de la Sentencia cuya ejecución se le encomienda. A este proceso anterior y al órgano jurisdiccional que lo instruyó y resolvió es al que hay que referenciar el acto de ejecución. ”

En consecuencia con ello, será el órgano que haya dictado el acto resolutorio objeto de ejecución el que tenga competencia para conocer de aquellas controversias que entre las partes puedan suscitarse en lo que a dicha ejecución afecta.

Partiendo de ello, el Reglamento de Revisión, en su artículo 69, regula el denominado “Incidente de

ejecución” estableciendo que:

“ Artículo 69. Cumplimiento de la resolución.

1. Si la persona interesada está disconforme con el nuevo acto que se dicte en ejecución de la resolución, podrá promover en el plazo de quince días, contados desde el siguiente al de notificación del acto, un incidente de ejecución que deberá ser resuelto por el Tribunal Económico-Administrativo Foral.

2. El Tribunal declarará la inadmisibilidad del incidente de ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 244.4 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

3. El incidente de ejecución se regulará por las normas del procedimiento general que fueron aplicables para la reclamación inicial, y se suprimirán de oficio todos los trámites que no sean indispensables para resolver la cuestión planteada.

4. Los órganos que tengan que ejecutar las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Foral podrán solicitar del mismo una aclaración de la resolución.”

Por su parte, la Ley 29/1998, de 13 de julio (LJCA), dedica su artículo 109 a regular las “cuestiones incidentales”, señalando al respecto que:

“ Artículo 109.

1. La Administración pública, las demás partes procesales y las personas afectadas por el fallo,

mientras no conste en autos la total ejecución de la sentencia, podrán promover incidente para decidir, sin contrariar el contenido del fallo, cuantas cuestiones se planteen en la ejecución y especialmente las siguientes:

a) Órgano administrativo que ha de responsabilizarse de realizar las actuaciones.

b) Plazo máximo para su cumplimiento, en atención a las circunstancias que concurran.

c) Medios con que ha de llevarse a efecto y procedimiento a seguir.

2. Del escrito planteando la cuestión incidental se dará traslado a las partes para que, en plazo común que no excederá de veinte días, aleguen lo que estimen procedente.

3. Evacuado el traslado o transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior, el Juez o Tribunal dictará auto, en el plazo de diez días, decidiendo la cuestión planteada."

Téngase en cuenta que de la anterior normativa se desprende que, mientras que el incidente de ejecución podría promoverse por la Administración, por las demás partes intervinientes en el procedimiento y por las personas afectadas por la resolución, su aclaración parece que sólo podría suscitarse por la Administración encargada de llevar a cabo su cumplimiento.

Por lo demás, aunque, a diferencia de anteriores regulaciones existentes en el ámbito estatal, nada dice el Reglamento de Revisión al respecto, de lo previsto en la NFGT se derivaría, en todo caso, la posibilidad de plantear un nuevo recurso o reclamación y no un incidente de ejecución cuando el acto de ejecución plantee cuestiones nuevas no resueltas.

Y para terminar, apuntar una última cuestión relativa a la materia especialmente tratada en las presentes notas, cual es la posibilidad o no de promover un incidente de ejecución frente a la liquidación de intereses de demora efectuada por la Administración tributaria con ocasión de la ejecución de la resolución del recurso o de la reclamación interpuesta frente al principal de la deuda.

En sentido afirmativo se pronuncia la anteriormente referida Resolución del TEAF de Gipuzkoa, dictada, con fecha 27 de julio de 2006, que inadmitió la reclamación económico-administrativa interpuesta contra Acuerdo del Subdirector General de Inspección por el que se levantaba la suspensión de determinada liquidación y se giraba liquidación por el concepto de intereses de demora de suspensión de la referida liquidación, señalando que:

" No es óbice a todo lo expuesto el hecho que la liquidación recibida lo sea por el concepto de intereses de demora por la suspensión, pues la jurisprudencia ha dejado sentado que aunque los actos de ejecución contengan aspectos de necesaria apreciación posterior a la Sentencia, como ocurre en el caso de los intereses de demora, no por ello el órgano jurisdiccional de ejecución pierde su competencia, pues la totalidad de aspectos extintivos o integrativos de la deuda tributaria, que la Administración debe liquidar en ejecución de la Sentencia, deben ser conocidos por dicho órgano de ejecución... En este sentido, debe observarse que el Acuerdo al que venimos refiriéndonos no le ha señalado a la parte actora la posibilidad de acudir a esta vía económico-administrativa, sino que, acertadamente, le remitía a instar incidente de ejecución ante el Tribunal sentenciador.

En el mismo sentido se pronuncia el TSJ del País Vasco, en su Sentencia de 24 de noviembre de 2005, en cuyo fundamento de derecho quinto esta-

blece que: "...las incidencias generadas en relación con la liquidación de intereses practicada en ejecución del pronunciamiento parcialmente estimatorio...deben encauzarse en el oportuno incidente a promover por el recurrente en los términos del artículo 109... No puede dudarse ... que la orden de la Sala dirigida a la Hacienda Foral de Guipúzcoa, en cuanto a practicar nueva liquidación, lleva implícita la posibilidad de controlar en ejecución la correcta ejecución de la misma..."

Adviértase que alude el TSJ del País Vasco a supuestos en que el fallo dictado hubiese sido estimatorio pudiéndose, sin embargo, encontrar pronunciamientos de dicho Tribunal negando la posibilidad de promover el incidente previsto en el artículo 109 de la LICA en aquellos supuestos en los que el sentido del fallo fuese desestimatorio.

LA HIPOTECA LEGAL TÁCITA¹ ISILBIDEZKO LEGE HIPOTEKA¹

JOSÉ LUIS BURLADA ETXEBESTE (*)
INÉS MARÍA BURLADA ETXEBESTE (*)

SUMARIO:

I. EVOLUCIÓN NORMATIVA.

1. La Ley Hipotecaria de 8 de febrero de 1861.
2. La Ley Hipotecaria de 21 de diciembre de 1869.
3. El Código Civil de 1889.
4. La Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911.
5. La Ley Hipotecaria de 8 de febrero de 1946 y el Reglamento Hipotecario de 14 de febrero de 1947.
6. El Estatuto de Recaudación de 29 de diciembre de 1948.

AURKIBIDEA:

I. BILAKAERA HISTORIKOA.

1. 1861eko otsailaren 8ko Hipoteka Legea.
2. 1869ko abenduaren 21eko Hipoteka Legea.
3. 1889ko Kode Zibila.
4. 1911ko uztailaren 1eko Ogasun Publikoaren Administrazio eta Kontabilitate Legea.
5. 1946ko otsailaren 8ko Hipoteka Legea eta 1947ko otsailaren 14ko Hipoteka Erregelamendua.
6. 1948ko abenduaren 29ko Bilketa Estatutua.

¹ Este trabajo de investigación se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación SEJ2005-09257-C03-03, "Retos actuales y perspectivas de futuro de la financiación autonómica en España. Régimen especial vasco".

¹ Lan hau "Tributu prozedura berrien aspektu sustantiboak" (DER 2008-06105-C02-02) Ikerketa Proiektuaren barrutian egin da.

(*) Profesores de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad del País Vasco
(*) EHUko Finantza eta Tributu Zuzenbideko Irakasleak

- | | |
|---|--|
| 7. La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963. | 7. 1963ko abenduaren 28ko Tributuen Lege Orokorra. |
| 8. El Real Decreto 3.154/1968, de 14 de noviembre. | 8. 1968ko azaroaren 14ko Errege Dekretua. |
| 9. La Instrucción General de Recaudación y Contabilidad de 24 de julio de 1969. | 9. 1969ko uztailaren 24ko Bilketa eta Kontabilitate Instrukzio Orokorra. |
| 10. El Reglamento General de Recaudación de 24 de diciembre de 1990. | 10. 1990eko abenduaren 24ko Zerga-Bilketaren Erregelamendu Orokorra. |
| 11. La Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003. | 11. 2003ko abenduaren 17ko Tributuen Lege Orokorra. |

II. LA HIPOTECA LEGAL TÁCITA.

1. Introducción.
2. Ámbito objetivo.
3. Ámbito temporal.
4. Sujetos activos: Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales.
5. La responsabilidad de los terceros adquirentes.

ABSTRACT. El presente trabajo de investigación analiza la génesis y evolución posterior de la hipoteca legal tácita establecida como garantía de la deuda a favor de la Administración tributaria. Junto a ello, se aborda el estudio de los rasgos fundamentales que presenta esta garantía en la actualidad.

II. ISILBIDEZKO LEGE HIPOTEKA.

1. Sarrera.
2. Eremu objektiboa.
3. Denborazko eremua.
4. Subjektu aktiboak: Estatu, Autonomia Erkidegoak eta Toki Erakundeak.
5. Hirugarren eskuratzailen erantzukizuna.

ABSTRACT: Ikerketa lan honek aztertzen ditu Tributu Administrazioaren alde zorraren berme bezala ezarria izan den isilbidezko lege hipotekaren sortzapeña eta geroagoko bilakaera. Honekin batera, ikusten da baita ere gaur egun berme honek agertzen dituen oinarritzko ezaugarriak.

I. EVOLUCIÓN NORMATIVA

1. La Ley Hipotecaria de 8 de febrero de 1861

Los antecedentes de la hipoteca legal tácita que contemplaba el artículo 73 de la LGT de 1963 se remontan a la Ley Hipotecaria de 1861². Su artículo 168, en su apartado 5.º, refiriéndose al Estado, provincias y pueblos disponía que:

“Se establece hipoteca legal: (...)

Quinto. En favor del Estado, *de las provincias y de los pueblos...* sobre los bienes de los contribuyentes, por el importe de una anualidad vencida y no pagada de los *impuestos* que graviten sobre ellos”.

En cambio, el artículo 218 se refería sólo al Estado:

“El Estado tendrá *preferencia* sobre *cualquier otro acreedor*, para el cobro de *una* anualidad de los impuestos que gravan a los *inmuebles*. Para tener igual preferencia para mayor suma que la correspondiente a dicha anualidad, podrá exigir el Estado una hipoteca especial en la forma que determinen los reglamentos administrativos”.

2. La Ley Hipotecaria de 21 de diciembre de 1869

Su artículo 168.5º reprodujo lo dispuesto en la Ley de 1861 y su artículo 218 reiteró el mismo precepto de la Ley anterior, pero refiriéndose, además de al Estado, a las provincias y a los pueblos.

² SIMÓN ACOSTA, E., “La hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributarias”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, ed. Ministerio de Economía y Hacienda-IEF, vol. II, 1991, pág. 1082.

I. BILAKAERA HISTORIKOA

1. 1861eko otsailaren 8ko Hipoteka Legea

1963ko Tributuen Lege Orokorraren 73. artikulua barneratzen zituen isilbidezko lege hipotekaren aurrekinak 1861eko Hipoteka Legea doaz². Bere 168.5.º artikulua, Estatuari, Probintzietan eta Herrietan aipamen eginez, zergadunen ondasunen gain legezko hipoteka ezarri zuen, muga hauekin: zergek ondasun horiek kargatzen zituzten eta bermatutako zenbatekoa mugaeguneratutako urtekoa zen bakarrik.

Aldiz, 218. artikulua Estuari soilik egiten zion aipamen:

“Estatuak *lehentasuna* izanen du *bertze hartzekodunaren gain*, *higiezinak* kargatzen dituzten zergen urteko *baten* kobrurako. Lehentasun berdina izateko urteko horri dagokion batura baino handiagoroko, Estuak galda dezake erregelamendu administratiboek zehazten duten eran hipoteka berezi bat”.

2. 1869ko abenduaren 21eko Hipoteka Legea

Bere 168.5.º artikulua berregin zuen 1861eko Legean ezarritakoa eta bere 218. artikulua berretu zuen aurreko Legearen artikulua berdina, baina aipatuz, Estuaz gain, Probintziak eta Herriak.

² SIMÓN ACOSTA, E., “La hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributarias”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Ogasun eta Ekonomia Ministeritza-IEF, II bol., 1991, 1082. orr.

Como advierte GULLÓN BALLESTEROS, se estableció una hipoteca legal no sólo en favor del Estado, sino también de las provincias y de los pueblos para el cobro de la última anualidad. La hipoteca legal que establecía la LH a favor del Estado, provincias y pueblos era *privilegiada* y *tácita*, porque no es que tuviesen derecho a exigir su constitución sobre el bien gravado por el tributo como cualquier titular de una hipoteca legal, no surtiendo efectos sino desde la fecha de su inscripción (art. 158 LH de 1869), sino que el bien sujeto al tributo quedaba afectado sin necesidad de cumplirse esos requisitos, hasta el punto de que el artículo 218 les facultaba a exigir una hipoteca si se quería asegurar un importe mayor de la última anualidad. *A contrario sensu*, para la preferencia absoluta por razón de esa anualidad no se exigía constitución de hipoteca alguna³.

3. El Código Civil de 1889

El artículo 1.923.1.º CC estableció:

“Con relación a *determinados* bienes *inmuebles* y derechos reales del deudor, gozan de preferencia:

1.º Los créditos a favor del *Estado*, sobre los *bienes* de los contribuyentes, por el importe de la última anualidad, vencida y no pagada, de los *impuestos* que graviten sobre ellos”.

Este precepto recogió de forma defectuosa los artículos de la LH de 1869 sobre esta materia, pues el artículo 168.5.º LH estableció una hipoteca legal no sólo a favor del Estado, sino también de las provincias y de los pueblos para el cobro de la última anualidad⁴, y el artículo 218 LH señalaba que esa

³) *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales* (director ALBALADEJO), ed. *Revista de Derecho Privado*, Tomo XXIV, 1984, págs. 729-730.

⁴) Nótese, sin embargo, que la LH se refería, de forma genérica, a una anualidad.

GULLÓN BALLESTEROSek ohartarazten duen moduan, ezarri zen legezko hipoteka bat ez bakarrik Estatuaren alde, baizik eta baita ere Probintzia eta Herrien alde azkeneko urtekoaren kobrurako. Hipoteka Legeak ezartzen zuen Estatuaren, Probintzien eta Herrien aldeko legezko hipoteka *privilegiatua* eta *isilbidezkoa* zen, izan ere, legezko hipotekaren kasuan, hartzekodunak tributua kargatutako ondasunaren gain bere eraketa galdatzeko eskubidea zeukan, eraginak izanik bere inskripzio unetik (1869ko Hipoteka Legearen 158. art.); hemen, aldiz, tributuari lotutako ondasuna ukitua gelditzen zen ukanbehar horiek bete gabe. 218. artikulua aukera ematen zien hartzekodunei hipoteka bat galdatzeko ziurtatu nahi baldin bazen azken urtekoaren zenbatekoa baino haundiagoa. *A contrario sensu*, lehentasun absoluturako urteko horren arrazoiaz ez zen hipotekaren eraketarik galdatzen³.

3. 1889ko Kode Zibila

Kode Zibileko 1.923.1.º artikulua ezarri zuen:

“Zordunaren ondasun higiezin eta eskubide erreal zehatz batzuei dagokienez, lehenespe-nekoak dira:

1.º Estatuaren mesederako kredituak, zergadunen ondasunen gain, ondasun horien gain *zergak* izan eta zerga horien azken urtekoaren kopururaino, urteko hori mugaeguneratuta baina ordaindu gabe badago”.

Manu honek barneratu zituen era akatsdunean gai honi buruz 1869ko Legeak zioena, izan ere, honek 168.5 artikuluan Estuaz gain, Probintziak eta Herriak aipatzen zituen. Gainera, Hipoteka Legeko 218. artikulua zioen hipoteka horrek lehenta-

³) *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales* (zuzendaria, ALBALADEJO), *Revista de Derecho Privado*, XXIV. T., 1984, 729-730. orr.

hipoteca era preferente sobre cualquier otro acreedor. En el artículo 1.923.1.º desaparecen estas importantes matizaciones⁵.

4. La Ley de la Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911

Según su artículo 12:

“La Hacienda Pública⁶ tiene prelación sobre cualquier otro acreedor y sobre el tercer adquirente, aunque hayan inscrito su derecho en el Registro de la Propiedad, para el cobro de la anualidad corriente y de la última vencida y no satisfecha, de las contribuciones o impuestos que graven los bienes inmuebles”.

Como puede verse, esta Ley modificó el CC en este punto, al regular una materia fiscal -y, por eso, ser de aplicación preferente al CC (derecho común)- con criterio distinto⁷.

El precepto superó la norma del CC, aparte de en la determinación de los efectos (prelación sobre cualquier otro acreedor y sobre el tercer adquirente, aunque *hubieren inscrito*), en la cuantía que directa y “tácitamente” se privilegia (anualidad corriente y la última vencida y no satisfecha)⁸. Además, es el momen-

⁵ GULLÓN BALLESTEROS, A., *Comentarios...*, ob. cit., pág. 729. Las provincias y los municipios, como señala GIL RODRÍGUEZ (“Privilegio y prelación de los créditos de la Hacienda Pública” -STS de 3 mayo 1988-, CCJC, núm. 17, 1988, pág. 506) pasaron a disponer sólo del privilegio general del artículo 1.924.1.º, con la diversidad prelativa que resulta de los artículos 1.927.1 y 1.929.1 CC.

⁶ La referencia a la “Hacienda Pública” debe identificarse con el Estado, pues es la conclusión a la que llegó la doctrina para el privilegio general del artículo 73 LGT 1963 (vid. por todos a RODRÍGUEZ BEREJJO: “Las garantías del crédito tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 30, 1981, pág. 196.

⁷ GULLÓN BALLESTEROS, A., *Comentarios...*, ob. cit., pág. 730.

⁸ GIL RODRÍGUEZ, J., “Privilegio...”, ob. cit., pág. 507. Nótese, además, que la norma se refería, además de a los “impuestos”, a las “contribuciones”.

suna zeukala bertze edozein hartzekodunen gain. Kode Zibilean ñabardura garrantzitsu hauek desagertzen dira⁴.

4. 1911ko uztailaren 1eko Ogasun Publikoaren Administrazio eta Kontabilitate Legea

Bere 12. artikulua araberaz:

“Ogasun Publikoak⁵ lehentasuna dauka bertze edozein hartzekodunen gain eta hirugarren eskuratzailearen gain, nahiz eta euren eskubidea Jabetza Errejistroan inskribatua izan, ondasun higiezinaren gaineko kontribuzio edo zergen urtekoa eta mugaeguneratua baina ordaintzeke dagoen aurreko urtekoa kobratzeko”.

Ikus daitekeen moduan, Lege honek Kode Zibila aldatu zuen puntu honetan gai fiskala arautu baitzuen -eta, horrengatik, Kode Zibilarekiko lehentasunezko aplikazioa zeukan (zuzenbide Komunak)- irizpide ezberdinarekin⁶.

Manuak Kode Zibilaren araua gainditu zuen eragin zehaztapenean (bertze edozein hartzekodunen gain eta hirugarren eskuratzailearen gain lehentasuna, *inskribatu bazuten ere*), baita zuzenean eta isilbidez pribilejiatzen zen zenbatekoan (urtekoa eta mugaeguneratua baina ordaintzeke zegoen aurreko urtea)⁷. Gainera, lehentasunak hipoteka izaera gar-

⁴ GULLÓN BALLESTEROS, A., *Comentarios...*, op. cit., 729. orr. Udalerri eta Probintziak, GIL RODRÍGUEZek dioen bezala (“Privilegio y prelación de los créditos de la Hacienda Pública” -STS de 3 mayo 1988-, CCJC, 17. zenb., 1988, 506. orrialdea) igaro ziren Kode Zibileko 1.924.1.º artikuluko pribilegio orokorra izatera.

⁵ “Ogasun Publikoari” egiten zaion erreferentzia identifikatu behar da “Estatuarekin”, doktrina ondorio honetara iritsi baitzen 1963ko TLOren 71. artikuluko lehentasun orokorrerako (vid. RODRÍGUEZ BEREJJO: “Las garantías del crédito tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 30. zenb., 1981, 196. orr.

⁶ GULLÓN BALLESTEROS, A., *Comentarios...*, op. cit., 730. orr.

⁷ GIL RODRÍGUEZ, J., “Privilegio...”, op. cit., 507. orr.

to en que la prelación adquiere un neto carácter de hipoteca, pues se da también ante el tercero adquirente del bien, aunque hubiese inscrito su derecho⁹.

5. La Ley Hipotecaria de 8 de febrero de 1946 y el Reglamento Hipotecario de 14 de febrero de 1947

Según el artículo 168 LH:

“Tendrán *derecho a exigir hipoteca legal*:

(...)

6.º El *Estado*, sobre los bienes de los contribuyentes en los casos establecidos en esta Ley, además de la *preferencia* que a su favor se reconoce en el artículo 194”.

Según el artículo 194 LH de 1946:

“El *Estado*, las *provincias* y los *pueblos* tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor y *sobre el tercer adquirente*, aunque hayan inscrito sus derechos en el Registro, para el cobro de la *anualidad corriente* y de la última vencida y no satisfecha de las contribuciones o impuestos que graven los bienes inmuebles.

A los efectos del párrafo anterior, se entenderá por *anualidad vencida* la constituida por los cuatro trimestres del ejercicio económico anterior al corriente, sea cualquiera la fecha y periodicidad de la obligación fiscal de pago”.

⁹ SERRERA CONTRERAS, P. L., “La anualidad corriente en la hipoteca legal tácita por contribuciones”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, número 524, 1978, pág. 10.

bia lortzen duen unea da, izan ere, ondasunaren hirugarren eskuratzaillearen aurrean ere ematen baita, nahiz eta bere eskubidea inskribatu⁸.

5. 1946ko otsailaren 8ko Hipoteca Legea eta 1947ko otsailaren 14ko Hipoteca Erregelamendua

Hipoteca Legeak, 168. artikuluan dio:

“Legezko hipoteca *galdatzeko eskubidea* izango dute:

(...)

6.º *Estatuak*, zergadunen ondasunen gain, Lege honek adierazitako kasuetan, 194. artikulua horren alde ezarritako *lehenespena* bazter utzi gabe”.

Legearen 194. artikulua dio:

“Ondasun higiezinaren gaineko kontribuzio edo zergen *urtekoa* eta mugaeguneratuta baina ordaintzeke dagoen aurreko urtekoa kobratzeko, *Estatuak*, *Probintziek zein Herriek* lehenetasuna izango dute bertze edozein hartzekodunen gain eta *hirugarren eskuratzaillearen gain*, hauek euren eskubideak Erregistroan inskribatu badituzte ere.

Aurreko lerrokadaren ondorioetarako, mugaeguneratutako urtekotzat hartzen da ekitaldi ekonomiko baten aurreko lau hiruilekoek osaturikoa, zerga ordaintzeko betebeharraren data nahiz aldizkakotasuna edozein izanda ere”.

⁸ SERRERA CONTRERAS, P. L., “La anualidad corriente en la hipoteca legal tácita por contribuciones”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 524. zenb., 1978, 10. orr.

Como apunta GULLÓN BALLESTEROS, el artículo 194 LH recoge lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley de 1911, pero ampliado a las provincias y a los pueblos. La naturaleza jurídica de esta preferencia no quedaba clara en la LH porque el artículo 168.6.º no la define, se refiere a los casos en que cuenta con hipoteca legal el Estado y además a la preferencia del artículo 194. Sin embargo, el artículo 271 RH de 1947 resolvió esta duda al denominar hipoteca legal a lo prescrito en el artículo 194 LH¹⁰.

Este precepto, además, define qué debe entenderse por “anualidad vencida” (los cuatro trimestres del ejercicio anterior al corriente) y autoriza nuevamente la hipoteca “expresa e inscrita” para garantizar un montante superior a las dos anualidades¹¹.

Lo dispuesto en el artículo 194 LH se desarrolló en el artículo 271 RH de 14 de febrero de 1947:

“Cada finca responderá por hipoteca legal, en los términos prescritos por el artículo 194 de la Ley, de las contribuciones e impuestos que directa e individualmente recaigan sobre el inmueble, y el Estado, las provincias o los pueblos tendrán, para su cobro, prelación sobre cualquier otro acreedor y so-

¹⁰ Comentarios..., ob. cit., pág. 731. ROCA SASTRE y ROCA SASTRE MUNCUNILL (Derecho Hipotecario, Tomo IX, ed. Bosch, 8.º edic., 1998, pág. 101) destacan que existe cierta discordancia entre el artículo 168.6.º y el artículo 194 LH, pues mientras que aquél sólo alude al Estado, éste se refiere a las provincias y a los pueblos

¹¹ GIL RODRÍGUEZ, J., “Privilegio...”, ob. cit., pág. 507. Según el párrafo 3: “Para tener igual preferencia por mayor suma que la correspondiente a dichas dos anualidades, podrán exigir el Estado, las provincias o los pueblos la constitución de una hipoteca especial, en la forma que determinen los Reglamentos administrativos. Esta hipoteca no surtirá efecto sino desde la fecha en que quede inscrita”.

GULLÓN BALLESTEROSek dioen moduan, artikulua honek 1911ko Legearen 12. artikulua xedatutakoa biltzen du, baina Probintzietara eta Herrietara hedatuz. Lehenetsun honen izaera juridikoa ez zen argi gelditzen, Hipoteka Legearen 168.6.º artikulua ez baitu definitzen, erreferentzia egiten dio, alde batetik, Estatuak legezko hipoteka duen kasuei eta, bertetik, 194. artikuluan agertzen den lehentasunari. Hala ere, 1947ko Erregelamenduak, 271. artikuluan, zalantza hau argitzen du, Hipoteka Legeko 194. artikuluan biltutakoari legezko hipoteka izendatzean⁹.

Manu honek, gainera, “mugaeguneratutako urteko zatia” zer ulertu behar den definitzen du (ekitaldi ekonomiko baten aurreko 4 hiruilekoek osaturikoa) eta berriro ere hipoteka “espresua eta inskribatua” baimentzen du bi urteko baino handiagokoa den kopurua bermatzeko¹⁰.

Hipoteka Legeko 194. artikuluan xedaturikoa 1947ko otsailaren 14ko Hipoteka Erregelamenduko 271. artikuluan garatu zen:

“Finca bakoitzak legezko hipotekaren ondoriozko erantzukizuna izango du, Legearen 194. artikulua ezarritakoaren arabera, ondasun higiezinaren gain ezarritako zuzeneko eta banakako kontribuzio zein zergez, eta Estatuak, Probintziek nahiz Herriek lehentasuna izango dute horiek kobratzeko, bertze edo-

⁹ Comentarios..., op. cit., 731. orr. ROCA SASTRE eta ROCA SASTRE MUNCUNILLEK (Derecho Hipotecario, IV. T., Bosch, 8. arg., 1998, 101. orr.), Hipoteka Legearen 168.6.º eta 194. artikuluen artean desadostasuna dagoela nabarmentzen dute, hark Estatuak bakarrik aipatzen duen bitartean, honek Probintzietara eta Herrietara erreferentzia egiten baitie.

¹⁰ GIL RODRIGUEZ, J., “Privilegio...”, op. cit., 507. orr. 194. artikulua, 3. lerroaren arabera: “Bi urteko horien batuketari dagokiona baino zenbateko haundia goaren gain lehentasun bera izateko, Estatuak, Probintziek zein Herriek eska dezakete hipoteka berezia eratzea, administrazio-erregelamenduek ezarritakoaren ariora. Hipoteka horrek ondorioak sortuko ditu inskribatzen denetik”.

bre el tercer adquirente, aunque hayan inscrito su derecho en el Registro”.

6. El Estatuto de Recaudación de 29 de diciembre de 1948

Su artículo 130, encabezado como “Acreedores hipotecarios y terceros poseedores”, señalaba en su apartado 2 que, cuando el procedimiento afectase al cobro de contribuciones o impuestos que *directa o indirectamente* recayesen sobre los bienes inmuebles contra los que se dirigía la ejecución y tales fincas se hallasen gravadas con cargas de carácter hipotecario o hubiesen pasado a poder de tercero, la Hacienda tendría derecho de “*absoluta preferencia*” para el cobro de la anualidad corriente al ser “*inscrito el derecho hipotecario o efectuarse la transmisión del dominio de la finca*, y para el de la última vencida, constituida por los cuatro trimestres del ejercicio económico inmediato anterior al definido como corriente, cualesquiera que fueren las fechas de tales inscripción o adquisición”.

La referencia al “derecho hipotecario”, expone GULLÓN BALLESTEROS, había que entenderla hecha al acreedor con garantía registral inscrita (hipoteca, anotación de embargo del inmueble), pues cualquier discriminación entre los acreedores sería ineficaz al ser realizada por un precepto reglamentario en contra de lo dispuesto por la legislación hipotecaria y la Ley de 1911, que hablan sólo de “acreedor”; en la *mens legis* del Estatuto de 1948 se partía de una realidad: la colisión se produce cuando el acreedor que tiene inscrita su garantía (hipoteca, anotación de embargo) ve que la carga del tributo ha de soportarla aunque no conste en el Registro previamente a la inscripción o anotación de su derecho¹².

¹²⁾ Comentarios..., *ob. cit.*, pág. 732.

zein hartzekodunen gainetik nahiz hirugarren eskuratzailearen gainetik, nahiz eta hauek beren eskubidea Errejistroan inskribatua izan”.

6. 1948ko abenduaren 29ko Bilketa Estatutua

Bere 130. artikulua, “Hipoteca-hartzekodunak eta hirugarren edukitzaileak”, goiburu zuelarik, bigarren epigrafean argitzen zuen zer gertatzen zen egoera honetan: zergak edo kontribuzioak zuzeanean edo zeharka ukitzen zuenean gauza higiezi-na, exekuzio prozedurak ondasun hori hartuz. Kasu honetan, nahiz eta finka hipoteca batekin kargatuta egon edota hirugarren baten eskuetan izan, Ogasunak bazeukan lehentasun absolutua urtekoa eta aurreko mugaeguneratua kobratzeko, kontutan hartuta hipoteca zuzenbidea inskribatu zen unea edota finkaren jabetza eskualdatu zen unea.

Estatutuak, “hipoteca zuzenbideari” erreferentzia egiterakoan -dio GULLÓN BALLESTEROSek, ulertu behar zen bermea Errejistroan inskribatuta zeukan hartzekoduna (adibidez, hipoteca), izan ere, hartzekodunen arteko edozein bereizkuntza eragingabea izango litzateke, Hipoteca Legeak eta 1911ko Legeak xedatutakoaren aurka errege-lamendu agindu batek aurrera eraman zuelako, hauek bakarrik “hartzekodunari” buruz hitz egiten baitzuten. 1948ko Estatutuko *mens legis* hau errealitate batetik abiatzen zen: gatazka gertatzen da bere bermea inskribatuta daukan hartzekodunak (ad. hipoteca) ikusten duenean tributuaren karga jasan behar duela nahiz eta aurretiazko inskripzio-rik ez egon Errejistroan¹¹.

¹¹⁾ Comentarios..., *op. cit.*, 732. orr.

7. La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963

Disponía así su artículo 73:

“En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un Registro Público o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las Provincias y los Municipios tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas no satisfechas correspondientes al año natural en que se ejercite la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior”.

La norma, además de referirse a los “derechos” inscribibles, amplía su ámbito de aplicación al incluir también los “productos directos, ciertos o presuntos”.

8. El Real Decreto 3.154/1968, de 14 de noviembre

El Reglamento de Recaudación de 1968 reguló en su artículo 37 la hipoteca legal tácita¹³:

“1. En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un Registro, o sus productos directos, ciertos o presuntos, la Hacienda Pública, *con arreglo a lo que disponen la Ley y Reglamento hipotecarios*, tendrá preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas tributarias no satisfechas correspondientes al año natural en que se

¹³) El artículo 38 se refería a la hipoteca especial inscrita para débitos anteriores o por mayor cantidad.

7. 1963ko abenduaren 28ko Tributuen Lege Orokorra

Bere 73. artikulua haxe zioen:

“Erregistro Publiko batean inskribatzeko moduko eskubide zein ondasunak edo horien ekoizkin zuzenak, egiazkoak edo ustezkoak, aldizka kargatzen dituzten tributuetan, Estatuak, Probintziak eta Herriek bertze edozein hartzekodun edo eskuratzaileraren gain lehentasuna izango dute, nahiz eta hauek beren eskubideak inskribatuak izan, kobrurako administrazio ekintza egikaritzen den urte naturalari eta baita aurreko berehalakoari dagozkien ordaintzeke dauden zorren kobrurako”.

Arauk, “eskubide” inskribagarriei erreferentzia egiteaz gain, bere aplikazio eremua hedatu zuen “ekoizpen zuzenak, egiazkoak edo ustezkoak”, barneratzean.

8. 1968ko azaroaren 14ko Errege Dekretua

1968ko Bilketa Erregelamenduak bere 37. artikuluan isilbidezko lege hipoteka eraendu zuen¹²:

“1. Erregistro batean inskribatzeko moduko eskubide zein ondasunak edo horien ekoizkin zuzenak, egiazkoak edo ustezkoak, aldizka kargatzen dituzten tributuetan, Ogasun Publikoak, Hipoteka Legea eta Erregelamenduak xedatzen dutena kontutan hartuta, bertze edozein hartzekodun edo eskuratzaileraren gain lehentasuna izango du, nahiz eta hauek beren eskubideak inskribatuak izan, kobrurako administrazio egintza egikaritzen den urte natu-

¹³) 38. artikulua erreferentzia egiten zion inskribatutako hipoteka bereziari, aurreko zorrentzat edo kopuru haundiagoarentzat.

ejercita la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior.

2. A los efectos de lo dispuesto en el número anterior, se entiende que se ejercita la acción administrativa de cobro cuando se inicia el procedimiento de recaudación en período voluntario”.

9. La Instrucción General de Recaudación y Contabilidad de 24 de julio de 1969

La Regla 19 de esta Instrucción General desarrolló lo previsto en el artículo 37.2 RGR. Según su apartado 1:

“Se entiende que se ejercita la acción administrativa de cobro, cuando se inicia el procedimiento de recaudación en período voluntario de los débitos correspondientes al ejercicio económico en que se haya inscrito en el Registro el derecho, o efectuado la transmisión de los bienes o derechos de que se trate”.

Su apartado 2 ordenaba que:

“Los procedimientos de apremio, cuando medie hipoteca legal tácita se harán constar en el Registro de la Propiedad mediante anotación preventiva de embargo”.

10. El Reglamento General de Recaudación de 20 de diciembre de 1990

La hipoteca legal tácita se regulaba en el artículo 35¹⁴:

“1. En los recursos de Derecho Público que graven periódicamente los bienes o derechos

¹⁴ Seguimos a CASTILLO CASTILLO: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras* (Director Narciso AMORÓS RICA), Tomo XVI-B-I, Ed. de Derecho Financiero, 1991, págs. 187 y ss.

ralari eta baita aurreko berehalakoari dagozkie ordaintzeke dauden zorren kobrurako.

2. Aurreko zenbakiak xedatutakoaren eragingetara, ulertzen da kobrurako administrazio ekintza egikaritzen dela zerga-bilketa prozedura borondatezko epean hasten denean”.

9. 1969ko uztailaren 24ko Bilketa eta Kontabilitate Instrukzio Orokorra

Instrukzio Orokor honetako 19. Erregelak Bilketa Erregelamenduak, 37.2 artikuluan aurrikusitakoa garatu zuen. Bere 1. epigrafearen arabera:

“Ulertzen da kobrurako administrazio ekintza egikaritzen dela, eskubidea Erregistroan inskribatu edo dena delako ondasun edo eskubideak eskualdatu diren ekitaldiko zorrak borondatezko epean biltzeko prozedura hasten denean”.

Bigarren epigrafeak hau agintzen zuen:

“Premiamenduzko prozedurak, tartean isilbidezko lege hipoteka dagoenean, ohartaraziko dira Jabetza Erregistroan enbargoaren aurreneurizko idatzoharraren bidez”.

10. 1990eko abenduaren 24ko Zerga-Bilketaren Erregelamendu Orokorra

Isilbidezko Lege Hipoteka bere 35. artikuluan eraentzen zen¹³:

“1. Erregistro publiko batean inskribatzeko moduko eskubide zein ondasunak edo horien

¹³ CASTILLO CASTILLOri jarraitzen diogu: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras* (Zuzendaria: Narciso AMORÓS RICA), XVI-B-I, Ed. de Derecho Financiero, 1991, 187. orr. eta hurrengoak.

inscribibles en un Registro *público* o sus productos directos, ciertos o presuntos, la Hacienda Pública tendrá preferencia sobre cualquier acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas no satisfechas correspondientes al año natural en que se ejercita la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior.

2. A los efectos de lo dispuesto en el número anterior, se entiende que se ejercita la acción administrativa de cobro cuando se inicia el procedimiento de recaudación en período voluntario de los débitos correspondientes al ejercicio económico en que se haya inscrito en el Registro el derecho o efectuado la transmisión de los bienes o derechos de que se trate.

3. La garantía a que se refiere este artículo *podrá* hacerse constar en los Registros Públicos mediante anotación preventiva de embargo, sin que la omisión de ésta modifique la preferencia establecida en el apartado 1.

4. Tanto el acreedor hipotecario como el tercero adquirente tienen derecho a exigir la segregación de cuotas de los bienes que les interesen, cuando se hallen englobadas en un solo recibo con otras del mismo contribuyente”.

A diferencia del RGR de 1968, que se refería a “los tributos que gravan periódicamente los bienes o derechos incribibles en un Registro”, el Reglamento de 1990 aludía a “los recursos de Derecho público que gravan periódicamente los bienes o derechos incribibles en un Registro *Público*”. Como puede verse, el Reglamento de 1968 era más fiel a la redacción del artículo 73 LGT. Tal vez, el artículo 35.2 del Reglamento de 1990, al referirse a “los recursos de Derecho público”, trató de extender el

ekoizkin zuzenak, egiazkoak edo ustezkoak, aldizka kargatzen dituzten *Zuzenbide Publiko-ko baliabideetan*, Ogasun Publikoak edozein hartzekodunaren edo eskuratzaileren gain lehentasuna izango du, nahiz eta hauek euren eskubideak inskribatuak izan, kobrurako administrazio ekintza egikaritzen den urte naturalari eta baita aurreko berehalakoari dagozkien ordaintzeke dauden zorren kobrurako.

2. Aurreko zenbakiak xedatutakoaren eraginetara, ulertzen da kobrurako administrazio ekintza egikaritzen dela, eskubidea Erregistroan inskribatu edo dena delako ondasun edo eskubideak eskualdatu diren ekitaldiko zorrak borondatezko epean biltzeko prozedura hasten denean”.

3. Artikulu honetan biltzen den berme hau agertu *ahal izango da* Erregistro Publikoetan enbargoaren aurreneurizko idatzhoraren bidez, baina hau gabe ez da aldatzen lehenengo atalean ezarritako lehentasuna.

4. Hipoteka hartzekodun batek nahiz hirugarren eskuratzaille batek eskubidea dute beraien nahi dituzten ondasunen kuotak bereizteko, ordainagiri bakar batean sartuta daudenean ordaintzera behartutako zergadun beraren bertze batzuekin”.

1968ko Erregelamendurekin alderatuz, honek aipamen egiten zion “erregistro batean inskribatzeko moduko eskubide zein ondasunak aldizka kargatzen dituzten tributuei” eta 1990ko Erregelamenduak, al-diz, “Erregistro *Publiko* batean inskribatzeko moduko eskubide zein ondasunak aldizka kargatzen dituzten Zuzenbide publikoko baliabideei”. Ikus daitekeen moduan, 1968ko Erregelamendua TLOren 73. artikularen idazkerarekin zuzenagoa zen. Agian, 1990eko Erregelamenduko 35.2 artikulua, aipa-

ámbito de aplicación de la hipoteca legal tácita, pero esto no resultaba posible porque no contaba con la necesaria cobertura legal. Y no sólo porque el artículo 73 de la LGT se refería a los "tributos", sino también porque el artículo 1.923.1.º CC aludía a los "impuestos" y el artículo 194 LH¹⁵ a las "contribuciones o impuestos". Asimismo, se exige expresamente que sea un Registro *público*.

El apartado 2 del artículo 35, recogiendo lo ya dispuesto por la Regla 19 de la Instrucción de 1969, aclaraba cuándo se entendía ejercitada la acción administrativa de cobro.

Si la Regla 19 de la IGR de 1969 decía que, mediando hipoteca legal tácita, los procedimientos de apremio se harían constar en el Registro de la Propiedad mediante anotación preventiva de embargo, el apartado 3 del artículo 35 del RGR de 1990 convirtió esta anotación en algo facultativo ("podrá hacerse constar"), sin que su omisión modificase la preferencia de la hipoteca legal tácita. En efecto, al tratarse de una garantía absoluta para el cobro de las dos anualidades, la preferencia no puede depender de la anotación preventiva de embargo. Aquella obligación de constancia registral de la hipoteca legal tácita que exigía el artículo 19.2 IGR negaba su carácter de verdadera hipoteca¹⁶.

El párrafo cuarto del artículo 35 tenía su antecedente en la Regla 19.5 de la IGR. Es el derecho del acreedor hipotecario y del tercero adquirente a exigir la segregación de las cuotas de los bienes que les interesen cuando se hallen englobadas en un solo recibo con otras del mismo contribuyente. La razón de que el acreedor hipotecario y el tercero

men egiten zionean "Zuzenbide Publikoko baliabideei", isilbidezko lege hipotekaren aplikazio eremua hedatzen saiatu zen, baina ez zen posible izan ez zuelako beharrezko estaldura legalik. Eta ez soilik TLOren 73. artikulua "tributuei" aipamen egiten ziolako, baizik eta gainera Kode Zibileko 1.923.1º artikulua "zergei" erreferentzia egiten ziolako eta Hipoteca Legearen 194. artikulua¹⁴ "kontribuzio edo zergei". Baita ere espreski galdatzen da Erregistroa *publikoa* izatea.

35. artikuluko bigarren epigrafeak, 1969ko Instrukzioaren 19. Erregelak xedaturikoa bilduz, argitzen zuen noiz ulertu behar zen kobrurako administrazio ekintza egikarituta zegoela.

1969ko Instrukzioak adierazten bazuen isilbidezko lege hipoteka egonik, premiamenduzko prozedurak agertaraziko zirela enbargoaren aurreneurritzko idatzoharraren bidez Jabetza Erregistroan, 1990eko Erregelamenduak, 35.3 artikuluan, idatzohar hau zerbait aukerapekoan bihurtu zuen. Halaxe da, 2 urtekoen kobrurako berme absolutu izanik, lehentasuna ezin daiteke enbargoaren aurreneurritzko idatzoharraren menpe egon. Instrukzioaren 19. Erregelak galdatzen zuen isilbidezko lege hipotekaren Erregistro idatzoharraren betebeharrak hark benetako hipotekaren izaera ukatzen zuen¹⁵.

35. artikuluauren laugarren letrorraldeak bere aurrekina Instrukzio Orokorren 19.5 Erregelan zeukan. Bai hipoteka hartzekodunak, baita hirugarren eskuratzailleak beraiei interesatzen zaizkien ondasunen kuoten bereizgoa galdatzeko eskubidea zuten, agiri bakar batean zeudenean zergadun beraren bertze batzuekin. Bai hipoteka hartzekodunak, bai hirugarren eskuratzailleak kuoten bereizgoa

¹⁵⁾ Desaparece en el Reglamento la remisión que realizaba el anterior a la LH y al RH.

¹⁶⁾ SIMÓN ACOSTA, E., "La hipoteca...", *ob. cit.*, pág. 1089.

¹⁴⁾ Hipoteka Legeari eta Hipoteka Erregelamenduari aurreko igorpena desagertzen da.

¹⁵⁾ SIMÓN ACOSTA, E., "La hipoteca...", *op. cit.*, 1089. orr.

adquirente puedan exigir la segregación de cuotas se halla, como dicen ROCA SASTRE y ROCA-SASTRE MUNCUNILL, en que cada finca debe responder ella misma de la hipoteca legal (art. 271 RH). Puede suceder que, por defectos del Registro, no tenga cada finca asignado un valor catastral específico, sino que figure un valor catastral global de varias fincas en un mismo término municipal, en cuyo caso nace el derecho a exigir la segregación de las cuotas¹⁷.

11. La Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003

Regula esta garantía en el artículo 78, con el ilustrativo encabezamiento de “Hipoteca legal tácita”:

“En los tributos que gravan periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque estos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior”.

Este precepto presenta tres novedades respecto al artículo 73 LG de 1963: a) se sustituye la desfasada referencia de “provincias y los municipios” por la más actual de “las Comunidades Autónomas y las entidades locales”; b) se añade para las deudas el requisito de que estén “devengadas”; y c) se sustituye la expresión “en que se ejercite la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior” por la de “en que se exija el pago y al inmediato anterior”.

¹⁷ Derecho Hipotecario..., *ob. cit.*, pág. 107.

galdatu ahal izatearen arrazoia aurkitzen da, ROCA SASTRE eta ROCA-SASTRE MUNCUNILLEk dioten bezala, finka bakoitzak berak erantzun behar izatean lege hipotekaz (Hipoteca Erregelamenduaren 271. art.). Gerta daiteke, Erregistroko akatsengatik, finka bakoitzak ez edukitzea catastro balio zehatz bat, baizik eta udal eremu batean finka batzuen catastro balio orokor bat begitantzea, kasu honetan jaiotzen da kuoten bereizgoa galdatzeko eskubidea¹⁶.

11. 2003ko abenduaren 17ko Tributuen Lege Orokorra

78. artikuluan berme hau eraentzen da “isilbidezko lege hipoteka” goiburu argigarriarekin:

“Erregistro publiko batean inskriba daitezkeen ondasun edo eskubideak, edo hauen ekoizkin zuzenak, egiazkoak edo ustezkoak, aldizka kargatzen dituzten tributuetan, Estatuak, Autonomia Erkidegoek eta Toki Erakundeek lehentasuna izango dute bertze edozein hartzekodun edo eskuratzaileraren aurrean, hauek beren eskubideak inskribatuta eduki arren, ordainketa galdatzen den urte naturalean eta aurreko lehenengoan sortu diren eta ordaindu gabe gelditu diren zorrak kobratzeko”.

Agindu honek 1963ko TLOren 73. artikuluekin alderatuz, hiru berrikuntza dauzka: a) “probintzia eta udalerriei” egiten zitzaizen zaharkitutako erreferentziaren ordez “Autonomia Erkidego eta Toki Erakundeek” egiten zaion gaurkotuagoa bat agertzen da; b) zorren zatitza gehitzen da “mugaeguneratuak” egotearen ukanbeharra; eta c) “kobrurako administrazio ekintza egikaritzen den urte naturalari eta baita aurreko berehalakoari dagozkien” adierazpenaren ordez “ordainketa galdatzen den urte naturalean eta aurreko lehenengoan” agertzen da.

¹⁶ Derecho Hipotecario..., *op. cit.*, 107. orr.

II. LA HIPOTECA LEGAL TÁCITA

1. Introducción

A esta garantía de la deuda tributaria se le denomina hipoteca legal tácita porque sus efectos son los de una garantía real que opera de modo automático, *ope legis*, sin necesidad de acto de constitución expreso ni de su inscripción, anteponiéndose a los titulares registrales (adquirentes, acreedores hipotecarios)¹⁸. La garantía, como derecho real que tiene por objeto inmediato los bienes, tiene efectos *erga omnes*, sin más limitaciones que el crédito garantizado¹⁹, aunque tiene más rango la preferencia salarial que estableció el Estatuto de los Trabajadores en su artículo 32.1 (superprivilegio, por cuantía limitada) y en su artículo 32.2 (privilegio refaccionario, sin limitación cuantitativa)²⁰. Se proyecta directa e inmediatamente sobre bienes concretos, entendiéndose por tributos que gravan los bienes los que tienen como hecho imponible y como objeto la titularidad de derechos sobre ellos: propiedad, posesión o derechos reales de uso o disfrute²¹.

2. Ámbito objetivo

Según el artículo 78 LGT, como expone CASAS AGUDO, se exige para la aplicación de esta garantía: 1.º) que los tributos sean periódicos; 2.º) por la referencia al gravamen de "bienes o derechos... o sus productos"²² que sean tributos reales o de

¹⁸ PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 17.º edic., 2007, pág. 365.

¹⁹ SIMÓN ACOSTA, E., "La hipoteca...", *ob. cit.*, pág. 1083.

²⁰ GIL RODRÍGUEZ, J., "Privilegio...", *ob. cit.*, pág. 509.

²¹ SIMÓN ACOSTA, E., "La hipoteca...", *ob. cit.*, pág. 1083.

²² Por "producto" entiende ARRANZ DE ANDRÉS (*Las garantías reales del crédito tributario. Aspectos sustantivos y procedimentales*, ed. Thomson-Civitas, 2006, pág. 143), un rendimiento o una percepción derivada de una cosa y constitutiva de una realidad distinta.

II. ISILBIDEZKO LEGE HIPOTEKA

1. Sarrera

Tributu zorraren berme honi isilbidezko lege hipoteka deitzen zaio bere eraginak era automatikotan operatzen duen berme erreal batenak direlako, *ope legis*, eratze egintza espresuaren beharrik gabe ezta bere inskripzio beharrik gabe ere, erregistrako titularrei aurrejarriaz (eskuratzaileak eta hipoteka hartzekodunak)¹⁷. Bermeak, ondasunak berehalako objektutzat dauzkan eskubide errealak bezala, *erga omnes* eraginak dauzka, bermatutako kreditua da muga bakarra¹⁸, nahiz eta lerruna haundiagoa izan Langileen Estatutuak ezarri zuen lehentasunak bere 32.1 artikuluan (kopuru mugatuko superprivilegioa) eta bere 32.2 artikuluan (errefrakziozko pribilegioa, mugarik gabe)¹⁹. Ondasun zehatzen gain zuzenean eta berehala aplikatzen da, ondasunak kargatzen dituzten tribututzat ulertuz egitate zergagarri bezala eta objektu gisa beraien gaineko eskubideen titularitasuna dutenak: jabetza, edukitza edo erabilerazko edo gozameneko eskubide errealak²⁰.

2. Eremu objektiboa

TLOren 78. artikulua araberak, CASAS AGUDOK azaltzen duen bezala, berme honen aplikaziorako galdatzen da: 1º) tributuoak aldizkakoak izatea; 2º) "ondasun edo eskubideen... edo bere ekoizkinen"²¹ kargari erreferentzia egiten da, beraz, izan

¹⁷ PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson-Civitas, 17. arg., 2007, 365. orr.

¹⁸ SIMON ACOSTA, E., "La hipoteca...", *op. cit.*, 1083. orr.

¹⁹ GIL RODRÍGUEZ, J., "Privilegio...", *op. cit.*, 509. orr.

²⁰ SIMON ACOSTA, E., "La hipoteca...", *op. cit.*, 1083. orr.

²¹ "Ekoizkintzat" ulertzen du ARRANZ DE ANDRESEK (*Las garantías reales del crédito tributario. Aspectos sustantivos y procedimentales*, Thomson-Civitas, 2006, 143. orr.), gauza batetik eratorritako etekinen bat.

producto, lo que excluye los personales y sintéticos, referidos a rentas o patrimonios netos de una persona, así como aquellos cuyo hecho imponible contemple los bienes integrados en un conjunto o actividad; y 3.º) que los bienes o derechos sean inscribibles en un registro público²³. La doctrina es unánime en entender que esta garantía se aplica al IBI²⁴. ARRANZ DE ANDRÉS añade el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en lo que respecta al Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes²⁵. En cambio, CASAS AGUDO descarta su aplicación al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, al considerar que el Registro de los Permisos de Circulación de Automóviles tiene sólo función administrativa²⁶.

3. Ámbito temporal

Las deudas, según el artículo 78 LGT, deben ser “devengadas y no satisfechas” y corresponder al “año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior”. El artículo 73 LGT se refería a “deudas no satisfechas correspondientes al año natural en que se ejercite la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior”. Se planteó el problema de qué se entiende por “anualidad corriente” (art. 194 LH). El Estatuto de Recaudación de 1948 resolvió esta cuestión al relacionar la anualidad corriente con el que era “inscrito el derecho hipotecario o efectuarse la transmisión del dominio de la finca”. La Instrucción General de Recaudación de 1969 señaló que se ejercitaba la acción administrativa

behar dute tributu errealak edo ekoizkinezkoak, baztertuta gelditzen direlarik pertsonalak eta sintetikoak, pertsona baten errenta edo ondasun garbiei dagozkionak, eta 3º) ondasunak edota eskubideak errejistro publiko batean inskribagarriak izatea²². Doktrina baterakoa da berme hau Ondasun Higiezin Gai-neko Zergari aplikatzen dela ulertzean²³. ARRANZ DE ANDRESEk gehitzen du Trakzio Mekanikodun Ibilgailuen Gaineko Zerga eta Ez-Egoiliarren Errentaren Gaineko Zerga, ez egoiliarren Erakundeen Ondasun Higiezin Gai-neko Karga Bereziari dagozkionean²⁴. Aldiz, CASAS AGUDOk alde batera uzten du Trakzio Mekanikodun Ibilgailuen Gaineko Zerga, ulertzen duelako Ibilgailuen Zirkulazio Baimen Errejistroatik bakarrik funtzio administratiboa daukala²⁵.

3. Denborazko eremua

Zorrak, TLOren 78. artikulua araberak, “sortuak eta ordaindu gabeak” izan behar dute eta “ordainketa galdatzen den urte naturalari eta aurreko berehalakoari dagozkienak”. “Urteko bakoitzat” zer ulertu behar zen arazoa sortu zen (Hipoteka Legearen, 194. art.). 1948. urteko Bilketa Estatutuak arazo hau konpondu zuen urteko bakoitza harremanez “hipoteka eskubidea inskribatua edo finkaren jabetzaren eskualdaketa” egina zenarekin. 1969. urteko Bilketa Instrukzio Orokorrek erran zuen kobrurako administrazio ekintza egikaritzen zela eskubidea Errejistrotan inskribatu edo dena delako ondasun eta

²³) *Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, ed. Marcial Pons, 2006, págs. 256 y ss.

²⁴) Por todos PÉREZ ROYO, *idem*.

²⁵) *Las garantías reales...*, *ob. cit.*, págs. 146-147. Igualmente, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, en *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria* (VV. AA., coordinador: HUESCA BOADILLA), ed. Thomson-Aranzadi, 2004, pág. 549.

²⁶) *Los privilegios...*, *ob. cit.*, pág. 258.

²²) *Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2006, 256. *orr. eta hurrengoak*.

²³) PEREZ ROYO, F., *idem*.

²⁴) *Las garantías reales...*, *op. cit.*, 146-147 *orr. Modu berean*, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria* (Kordinatzailea: HUESCA BOADILLA), Thomson-Aranzadi, 2004, 549. *orr.*

²⁵) *Los privilegios...*, *op. cit.*, 258. *orr.*

de cobro al iniciarse el procedimiento de recaudación en período voluntario de los débitos correspondientes al ejercicio económico en que se inscribió en el Registro el derecho o se efectuó la transmisión de los bienes o derechos. Por consiguiente, cualquier acreedor hipotecario que inscribía su derecho o cualquier tercero que adquiriría un bien debía responder de las deudas correspondientes al ejercicio económico en que se practicó la inscripción o se adquirió el bien y el anterior; lógicamente salvo que la deuda tributaria hubiese prescrito²⁷. Y es la pauta interpretativa que siguió también el Tribunal Supremo (por ejemplo, SSTs 21 de diciembre de 1979 y 26 de febrero de 1980).

Hay que destacar con GULLÓN BALLESTEROS, que se separan el momento de la inscripción (que juega para los créditos garantizados registralmente) y el de la transmisión (que opera para el adquirente); en este último caso no se cuenta el momento en que accede al Registro la adquisición de la finca afectada por la hipoteca legal tácita²⁸.

La nueva LGT (art. 78) exige que las deudas tributarias se encuentren “devengadas y no satisfechas”, lo que presupone, como dice ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, el vencimiento del período voluntario de ingreso; más exactamente, el inicio del procedimiento de apremio, pues en él se sitúa la exigencia por la Administración²⁹. De esta forma, según la LGT quedarían garantizadas las deudas del año en que se notificó la providencia de apremio y las del año anterior³⁰. Sin embargo, el artículo 65 del nuevo Reglamento General de Recaudación (RD

eskubideak eskualdatu ziren ekitaldiko zorrak borondatezko epean biltzeko prozedura hasten zenean. Beraz, bere eskubidea inskribatzen zuen edozein hipoteka hartzekodunek edo ondasun bat eskuratzen zuen edozein hirugarrenok inskripzioa aurrera eraman zen ekitaldi ekonomikoari zegozkion zorrez eta aurrekoez edo ondasuna eskuratu zenekoez eta aurrekoez erantzun behar zuten, salbu tributu zorra preskribatua baldin bazegoen²⁶. Auzitegi Gorenak ere interpretazio hau jarraitu zuen (adib., 1979ko abenduaren 21eko eta 1980ko otsailaren 26ko epaiak).

GULLÓN BALLESTEROSekin nabarmendu behar da, bereizten direla inskripzio unea (erregistroz bermatutako kredituentzat) eta eskualdaketarena (eskuratzailearentzat operatzen du); azken kasu honetan ez da kontutan hartzen finkaren eskurapena Errejistrotara heltzen den unea²⁷.

TLOren 78. artikulua galdatzen du tributu zorrak “sortuak eta ordaindu gabeak” egotea, honek auresuposatzen du, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOSek dioen moduan, borondatezko sarrera egiteko epea bukatuta egotea; oraindik zehaztasun haundiagoarekin, premiamenduzko prozeduraren hasiera, bertan aurkitzen baita Administrazioak egindako galdapena²⁸. Era honetan TLOren arabera premiamenduzko probidentzia jakinarazi zen urteko zorrak eta aurreko urtekoak bermatuak gertuko lirateke²⁹. Aldiz, Bilketa Erregelamendu Orokor berriko (2005eko uztailaren 29ko Errege De-

²⁷) *La Hipoteca Legal Privilegiada de la Ley General Tributaria. Aproximación jurisprudencial; Cuadernos de Aranzadi. Jurisprudencia Tributaria, 2004, pág. 69.*

²⁸) *Comentarios...*, ob. cit., pág. 733.

²⁹) *Comentarios...*, ob. cit., pág. 550.

³⁰) CASAS AGUDO, D., *Los privilegios...*, ob. cit., pág. 254. Igualmente ARRANZ DE ANDRÉS: *Las garantías...*, ob. cit., pág. 179.

²⁶) ARRANZ DE ANDRÉS, C., *La Hipoteca Legal Privilegiada de la Ley General Tributaria. Aproximación jurisprudencial; Cuadernos de Aranzadi. Jurisprudencia Tributaria, 2004, 69. orr.*

²⁷) *Comentarios...*, op. cit., 733. orr.

²⁸) *Comentarios...*, op. cit., 550. orr.

²⁹) CASAS AGUDO, D., *Los privilegios...*, op. cit., 254. orr.; ARRANZ DE ANDRÉS, C., *Las garantías...*, op. cit., 179. orr.

939/2005, de 29 de julio), siguiendo el criterio utilizado por la jurisprudencia y establecido en el anterior RGR, señala que “se entiende que se exige el pago cuando se inicia el procedimiento de recaudación en período voluntario de los débitos correspondientes al ejercicio en que se haya inscrito en el Registro el derecho o efectuado la transmisión de los bienes o derechos de que se trate”. ¿Cómo se conjuga la regulación legal con la reglamentaria? A nuestro juicio, la solución podría ser la siguiente. Cuando haya algún acreedor que haya inscrito su derecho en el Registro o cuando se haya transmitido el bien o derecho, habría que seguir el criterio establecido en el Reglamento. En cambio, cuando no existan adquirentes o acreedores que hubiesen inscrito su derecho en el Registro, nada se opone a la aplicación de criterio sentado por la LGT.

4. Sujetos activos: Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales

Si el artículo 73 LGT de 1963 citaba al Estado, provincias y municipios, el artículo 78 LGT de 2003 dispone que la hipoteca legal tácita puede ser ejercitada tanto por el Estado como por las CCAA y las Entidades Locales. En realidad, tras la LOFCA, ya se entendían incluidas las CCAA en el artículo 73 LGT de 1963, pues su artículo 2.3 venía reconociéndoles las mismas prerrogativas que las que tiene la Hacienda estatal. Al aludir a las Entidades Locales se amplía también el ámbito de aplicación, pues además de los municipios se incluyen las entidades supramunicipales (por ejemplo, áreas metropolitanas) y las de ámbito inferior al del municipio.

5. La responsabilidad de los terceros adquirentes

La Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 1988 exigió para aplicar la hipoteca

kretua) 65. artikulua, jurisprudentziak erabilitako irizpidea jarraiki eta aurreko Bilketa Erregelamendu Orokorrek ezarritakoa, dio “ulertzen dela ordainketa galdatzen dela eskubidea Erregistroan inskribatu edo dena delako ondasun edo eskubideak eskualdatu diren ekitaldiko zorrak borondatezko epean biltzeko prozedura hasten denean”. Nola harremantzen da legezko eraentza erregelamenduarekin? Gure ustetan, soluzioa hurrengoa izan liteke: Hartzekodunen bat badagoenean Erregistroan bere eskubidea inskribatu duena edo eskualdatu denean ondasuna edo eskubidea, jarraitu beharko litzateke Erregelamenduan ezarritako irizpidea. Aldiz, ez daudenean eskuratzailerik edota Erregistroan bere eskubidea inskribatu duten hartzekodunik, TLOak aipaturako irizpidea aplikatu beharko litzateke.

4. Subjektu aktiboak: Estatu, Autonomia Erkidegoak eta Toki Erakundeak

1963ko TLOk, 73. artikuluan, Estatu, Probintziak eta Herriak aipatzen bazituen, 2003ko TLOaren 78. artikulua, xedatzen du isilbidezko lege hipoteka egikari dezaketela Estatuak, Autonomia Erkidegoek eta Toki Erakundeek. Errealitatean, 22ko 8/1980 Lege Organikoa, Autonomia Erkidegoen Finantzaketarena, eta gero, 1963ko TLOaren 73. artikuluan Autonomia Erkidegoak barneratuak zeudela ulertzen zen, izan ere, bere 2.3 artikulua Estatu Ogasunak dauzkan eskubide berdinak ezagutu baitzizkien. Toki Erakundeei erreferentzia egiterakoa, aplikazio eremua ere hedatzen da, izan ere, Herriez gain barneratzen baitira erakunde supramunicipalak (adib. Metropolitarrak) baita Udalerriak baino eremu gutxiagokoak.

5. Hirugarren eskuratzailen erantzukizuna

1988ko abenduaren 12ko Auzitegi Gorenaren epaiak galdatu zuen isilbidezko lege hipoteka onda-

legal tácita a un tercer adquirente del bien la derivación de responsabilidad propia de los responsables subsidiarios. Con ello, como dice ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, se confunde la responsabilidad personal con la real, la universal con la objetivamente limitada. La nueva LGT descarta esta interpretación, en primer lugar, por el propio encabezamiento del artículo 78, que deja claro que se trata de una hipoteca legal tácita y, en segundo lugar, porque el precepto se diferencia de lo dispuesto por el artículo 79 LGT (afección de bienes), pues en éste la exigencia de la deuda se produce por los cauces de la responsabilidad tributaria subsidiaria (art. 43.1.d) LGT)³¹.

El RGR de 2005 también distingue claramente entre la hipoteca legal tácita y el derecho de afección. Si para la hipoteca legal tácita nada se dice de la responsabilidad subsidiaria (art. 65), para el derecho de afección (art. 67) señala que, para su ejercicio, se requerirá la declaración de responsabilidad subsidiaria en los términos establecidos en los artículos 174 y 176 LGT.

La hipoteca legal tácita, como señala ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, es ejecutable en vía administrativa, de acuerdo con el procedimiento previsto para la ejecución de las garantías de los créditos jurídico-públicos, pero tanto los acreedores hipotecarios afectados como el tercer adquirente tienen la consideración de interesados, por lo que debe dárseles la posibilidad de pagar los débitos y las costas del procedimiento³². Así lo dispone, para el tercero adquirente, el artículo 74.4 RGR por remisión expresa del artículo 65.3 RGR, al señalar que si la garantía está constituida por o sobre bienes o derechos de persona o entidad distin-

sunaren hirugarren eskuratzailari aplikatzeko erantzule subsidiarioaren erantzukizun propioaren eratorpena. Horrekin, ZABALA RODRIGUEZ-FORNOSek dioen moduan, erantzukizun pertsonala errealarekin nahasten da, unibertsala objektiboki mugatuarekin. Tributuen Lege Orokor berriak interpretazio hau baztertzen du, lehenengoz, 78. artikuluaaren goiburua propioarengatik, argi uzten duelarik isilbidezko lege hipoteka baten aurrean gaudela eta, bigarrenik, agindua desberdintzen delako TLOren 79. artikulua xedatutakotik (afekzio eskubidea), bertan zorraren galdaketa tributu erantzukizun subsidiarioaren bideetatik ematen baita (TLOren 43.1. d) art.)³⁰.

2005eko Bilketa Erregelamendua ere argi eta garbi isilbidezko lege hipoteka eta afekzio eskubi-dearen artean bereizkuntza egiten du. Isilbidezko lege hipoteka inguruan deus ez bada esaten erantzukizun subsidiariorik buruz (65. art.), afekzio eskubi-dearen inguruan (67. art.) dio bera egikaritzeko TLOren 174 eta 176 artikuluetan ezarritako moduan erantzukizun subsidiarioaren adierazpena behar dela.

Isilbidezko lege hipoteka, ZABALA RODRIGUEZ-FORNOSek dioen moduan, bide administratiboan exekutagarria da, kreditu juridiko publikoen bermeen exekuziorako aurikusitako prozedimendua kontutan hartuz, baina bai afektatutako hipoteka hartze-kodunek baita hirugarren eskuratzailak interesatuen kategoria daukate, horrengatik zorrak eta prozeduraren kostak ordaintzeko aukera eman behar zaie³¹. Horrela xedatzen du, hirugarren eskuratzailarentzat, Bilketa Erregelamenduko 74. artikulua, Erregelamendu beraren 65.3 artikuluko igorpen espresuz, dioenean "bermea eratuta badago ordaintzera behartutakoa ez den pertsona baten ondasun

³¹⁾ *Comentarios...*, ob. cit., pág. 551.

³²⁾ *Comentarios...*, ob. cit., pág. 551.

³⁰⁾ *Comentarios...*, op. cit., 551. orr.

³¹⁾ *Comentarios...*, idem.

ta del obligado al pago, se *comunicará* a dicha persona o entidad el impago del importe garantizado, *requiriéndole* para que, en el plazo establecido en el artículo 62.5 LGT, ponga dichos bienes o derechos a disposición del órgano de recaudación competente, salvo que pague la cuantía debida. Transcurrido ese plazo sin que se haya producido el pago o la entrega de los bienes o derechos, se procede a enajenarlos.

edo eskubideen bidez edo horien gainean, bermatutako kopurua ordaindu ez izanaren berri emango zaio pertsona horri, eta errekerituko zaio TLOren 62.5 artikuluan ezarritako epean ondasun edo eskubide horiek Bilketa organuaren eskura jar ditzan, salbu zor den zenbatekoa ordaintzen badu. Epe hori amaitu bada zorra ordaindu edo ondasun edo eskubideak eman gabe, aurreko epigrafean jasotakoaren arabera bertzerenganatuko dira”.

EL SISTEMA DE RETENCIONES EN ENTREDICHO TRAS LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

BONIFACIO RUBIO MONTIEL (*)

ÍNDICE

Introducción

Sistema de Retenciones

1. Evolución normativa
2. La retención y la jurisdicción del orden social
3. Autonomía

Enriquecimiento injusto

Jurisprudencia novedosa del Tribunal Supremo

1. STS 27 de febrero de 2007
2. STS 5 de marzo 2008
3. STS 16 de julio de 2008
4. Aplicación de la jurisprudencia del TS a la CCAA del País Vasco

Consecuencias prácticas

Efectos sancionadores: sanción administrativa y penal

Conclusiones

Introducción

Recientemente han sido dictadas varias sentencias del Tribunal Supremo -TS- que han puesto en tela de juicio el sistema de retenciones existente a día de hoy. Los contribuyentes del IRPF saben que cuando presentan su declaración por dicho Impuesto no deben abonar en ese momento el total del mismo, puesto que durante el año anterior les han sido descontadas de sus nóminas y de los rendimientos en productos bancarios (intereses en depósitos a plazo, cuentas corrientes, ganancias en fondos de inversión, etc.) las retenciones a cuenta que la empresa o el banco ya han ingresado en Hacienda. Así y desde 1978, junto a la obligación tributaria principal del contribuyente del IRPF existe otra doble y distinta a ella que corresponde al pagador de los rendimientos que aquél percibe: por una parte en retener parte de los ingresos y por otra en ingresar dicha retención en Hacienda, tanto si se ha descontado en la nómina o en los productos bancarios como si no se ha hecho.

A lo largo de los años se han suscitado diversas cuestiones ante los Tribunales con referencia a este sistema legal de retenciones y hasta ahora se enten-

(*) Inspector de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia

día como algo pacífico que la obligación del retenedor era autónoma a la obligación principal del retenido, contribuyente del IRPF. El significado de esta autonomía era considerar que ambas obligaciones eran independientes, por lo que la Administración podía exigir retenciones que no fueron ingresadas en plazo, aunque el obligado principal contribuyente del IRPF ya hubiese cumplido con dicha obligación.

Sin embargo, las sentencias del Alto Tribunal que vamos a comentar vienen a decirnos que la autonomía predicada no ha de llegar al extremo de generar un enriquecimiento injusto de la Administración cuando de su aplicación tenga lugar un doble pago de Impuestos y esto puede ocurrir cuando el retenedor efectuó retenciones por debajo de las impuestas reglamentariamente y el retenido tuvo en cuenta dicho importe en su declaración del IRPF¹, puesto que si posteriormente la Administración exige al primero las retenciones que no efectuó en plazo se puede producir un enriquecimiento injusto de ésta en el caso de estar extinguida la obligación principal (la autoliquidación del IRPF).

Vamos a examinar los casos a que se refieren estas Sentencias y los efectos que de cara a futuro podrían suponer, haciendo únicamente referencia a las retenciones que practican las empresas a sus empleados y a las actuaciones de la Inspección Tributaria, pero que se puede generalizar al resto de retenciones y actuaciones administrativas de gestión. Hay que añadir que esta jurisprudencia es perfectamente aplicable a lo dispuesto por la normativa de las Diputaciones Forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuyo sistema de retenciones es el mismo que el del Estado. Nosotros seguiremos la normativa de la Diputación Foral de Bizkaia, que

al igual que el resto de las Diputaciones, se ha ido adaptando a los cambios que el Estado ha ido incorporando en el IRPF y su sistema de retenciones.

Sistema de Retenciones

1. Evolución normativa.

Como hemos avanzado, desde la Ley 44/1978 de 8 de septiembre² del IRPF (posteriormente sustituida en Bizkaia por la Norma Foral 8/1984 de 28 de noviembre: IRPF-1984), la institución de la retención existe tal y como la conocemos desde entonces, como un pago a cuenta del IRPF que el retenedor efectuará en la Administración Tributaria previa detracción del mismo al perceptor de la renta o retenido. Es más, incluso no habiendo retenido cantidad alguna, el retenedor sigue estando obligado a ingresar en el Tesoro las cantidades que debió haber retenido. Dos por lo tanto son los elementos principales que se nos presentan:

En primer lugar, la parte subjetiva: retenedor y retenido.

- Retenedor (artículo 36.2 Norma Foral 2/2005 de 10 de marzo, General Tributaria-NFGT-2005): en nuestro caso la empresa pagadora de los rendimientos del trabajo, es una figura diferente a la del sustituto que regula la NFGT-2005 en su artículo 35.3 puesto que mientras éste queda vinculado a las prestaciones materiales y formales de la obligación principal, a aquél se le obliga de manera "autónoma" a efectuar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal entre los que se encuentran las retenciones.

¹) O incluso no retenga y el contribuyente o retenido no deduzca la retención teórica a que tenía derecho.

²) También la Ley 61/1978 del Impuesto de Sociedades y posteriores, actualmente la NF 3/1996.

Su obligación es descontar parte de la retribución del empleado para ser ingresada posteriormente en el Tesoro en el plazo y mediante la forma establecida reglamentariamente.

- Retenido: es el perceptor de la renta y quien realiza por tanto el hecho imponible del IRPF por el que deberá tributar al año siguiente de practicada la retención. Está obligado a soportar esta retención.

En segundo lugar y como parte objetiva, se encuentra la retención, como detracción de una parte de la renta abonada por la empresa que posteriormente ingresará en el Tesoro y que según el artículo 56.1 NFGT-2005 constituye deuda tributaria, aunque distinta de la cuota del tributo, siendo dos sus características: es un pago a cuenta de la principal pero autónoma de ella y es deducible de la cuota de la obligación principal³.

Este sistema sirve para cumplir básicamente con dos finalidades:

- Que el sector público disponga de recursos a lo largo del año, sin tener que esperar a recibirlos de una sola vez a mediados del año siguiente, ingresos que irán siendo aplicados a las partidas presupuestarias de gastos.
- Que la Administración tenga información de las rentas que obtienen los contribuyentes del IRPF y así dotar de eficacia y justicia al Sistema Tributario (artículo 31.1 CE).

La Norma Foral IRPF-1984 se refería a las reten-

ciones en el artículo 34⁴, el cual continuaba con la técnica conocida como elevación al íntegro que había comenzado con la Ley IRPF-1978, que textualmente disponía: *“las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con deducción del importe de la retención correspondiente”*, es decir, que si el retenedor no cumplía reteniendo la cantidad exigida reglamentariamente porque, o bien no retenía o bien lo hacía insuficientemente, tanto la Administración como el retenido debían computar como rendimiento no el realmente devengado, sino una cantidad de la que restando la retención procedente, diese como resultado el neto cobrado por el retenido. Además, la deducción a consignar en la cuota tributaria del IRPF como retención no era la retenida efectivamente, sino la diferencia entre la cantidad que se integraba como rendimiento (la elevada al íntegro) y la efectivamente cobrada del retenedor. Esta ficción legal se interpretó por los tribunales como una presunción iuris tantum, únicamente aplicable cuando no se pudiese acreditar el importe de la retribución pactada o base de la retención⁵. Y así es como lo recogió la posterior Ley del IRPF, la Ley 18/1991 (IRPF-1992) y la Norma Foral 7/1991 de 27 de noviembre, en el último párrafo de su artículo 98.2, pasando a ser además únicamente la Administración quien disponía de tal prerrogativa. Por todo ello, se ha de con-

⁴ Artículo 34: *El Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas correspondiente a rendimientos procedentes de trabajo personal, de actividades profesionales y artísticas y del capital mobiliario podrá ser objeto de retención en la fuente, teniendo en cuenta, en los casos en que así se establezca, determinadas circunstancias personales y familiares previstas en el apartado uno del artículo 25.*

Estas retenciones se practicarán en la forma que se determine. Las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con deducción del importe de la retención correspondiente.

Las referidas retenciones se exigirán de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 10 a 13 de la Ley de Concierto Económico.

³ El artículo 23.1 LGT y NFGT en su segundo apartado dispone que *“Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal”*

⁵ STS 2/11/2002, 12/02/2001, SAN 20/04/2002, 4/07/1995, 23/06/1995, 20/11/2003, 706/2006, 8/07/2003

cluir que la Administración no podrá aplicar la elevación al íntegro cuando la información suministrada por retenedor e incluso retenido, pruebe la renta real abonada por el primero al segundo, lo cual sucede en los casos que el Tribunal Supremo analiza en la sentencias que vamos a comentar y que constituyen el presupuesto sobre el que partimos: no aplicar la elevación al íntegro porque la retribución real sobre la que se aplica o no la retención ha quedado acreditada por la empresa.

Por otra parte, el artículo 98.2 en su primer apartado establecía como novedad la regla general de que el perceptor debía declarar el importe íntegro devengado y que cuando no se le hubiese practicado retención sobre el mismo o la misma hubiese sido insuficiente, se le imponía la obligación de deducir la cantidad que debió ser retenida, salvo en los casos de retribuciones legalmente establecidas, para el caso de los funcionarios y empleados públicos, que sólo podrían deducir las cantidades efectivamente retenidas. Es decir, el contribuyente debía percatarse de que las retenciones que le aplicaron en la nómina eran insuficientes y debía declarar como retenciones no ésas sino las que debieron ser aplicadas. Lógicamente, si el declarante en el IRPF consigna una retención superior a la ingresada por la empresa, la Administración normalmente se dirigirá a ésta para comprobar si el trabajador lleva razón y de ser esto así, exigirá a la empresa la retención no practicada ni ingresada.

No obstante, el tipo de retención gira no sólo sobre la renta del trabajo que conoce la empresa, sino también sobre datos que aquélla desconoce y son suministrados por el trabajador: su situación personal y familiar⁶. Así, podría darse el caso de que la empresa hubiera retenido menos porque el traba-

⁶ Artículos 108.5 y 109.1 de la NF 6/2006 y artículos 108.1.a), 109 y 128 del Reglamento IRPF, aprobado por Decreto Foral 207/2007 de 20 de noviembre

jador le proporcionó datos incorrectos para llevar a cabo la misma (comunica a la empresa que tiene dos hijos cuando ninguno de ellos cumple los requisitos para aplicar un tipo de retención inferior, etc.)⁷. En estas situaciones la obligación de retención e ingreso de la totalidad persistirá de mantener la total autonomía de la obligación del retenedor y del retenido, por lo que la Administración podrá exigir el pago de las mismas, aunque no de sanción alguna por no ser culpable del menor ingreso, responsabilidad que incumbe al trabajador⁸. No obstante, la empresa podrá repetir contra el trabajador por los daños y perjuicios causados de la declaración incorrecta que dio lugar a una menor retención, incluyendo por lo tanto la cuota de retenciones y los intereses de demora incoados en acta.

Y este es el sistema que desde entonces se aplica, porque ni la Norma Foral 10/1998 de 21 de diciembre (IRPF-1999) en su artículo 101.1 ni la actual Norma Foral 6/2006 de 29 de diciembre (IRPF-2007) en su artículo 110 han modificado dicho statu quo, semejante al establecido en la Ley 40/1998 (artículo 82.5º) y actualmente en la Ley 35/2006 (artículo 99).

2. La retención y la jurisdicción del orden social.

Con la aplicación del sistema legal de retenciones se han planteado diversas cuestiones ante los Tribunales de Justicia, pero hasta ahora el TS no había manifestado que la obligación del retenedor no fuese autónoma de la del retenido⁹ pues se conside-

⁷ En el IRPF vigente en Territorio Común desde la Ley 40/1998 (artículo 82.5º), cuando la culpa de la menor retención es del empleado, éste únicamente deducirá la retención efectiva.

⁸ Artículo 211 NFGT-2005.

⁹ Así se ha recogido legalmente en el artículo 23 de la actual NFGT-2005. No obstante, la STS de 13 de noviembre de 1999 empezó a no reconocerla cuando diera lugar a enriquecimiento injusto por doble pago de impuestos, si bien en fundamentación obiter dicta.

raba que cada una tenía un camino independiente a la hora de ser aplicadas bien por la Administración o bien por los administrados. Por ello, cuando la Inspección incoaba actas por retenciones no practicadas ni ingresadas, la empresa se veía con el problema de recuperar estas retenciones que no efectuó a los trabajadores, considerando que ello les suponía el cumplimiento de cargas fiscales que no estaban obligadas a asumir, según el artículo 26.4 del Estatuto de los Trabajadores¹⁰ y el razonamiento parece lógico: si no retuvo en la nómina ni ingresó en Hacienda una retención que debió practicar y el trabajador se deduce dicha cantidad en la cuota del IRPF, la perjudicada es la empresa si no se le reconoce el derecho a recuperar las cuotas del acta de retenciones exigiendo su reembolso a los trabajadores, hecho que además podría suponer el enriquecimiento injusto de la Administración cuando existe doble pago de Impuestos o incluso del empleado por menor pago del IRPF, como veremos con un ejemplo. Ante esta situación, el primer debate que se plantearía es si estamos ante una cuestión del Orden Social o de lo Contencioso Administrativo y a continuación, deberíamos preguntarnos si la empresa tiene derecho a tal reembolso.

En cuanto a lo primero, el artículo 234.4 NFGT-2005 dispone en su apartado b) que son objeto de reclamación económico administrativa las actuaciones y omisiones de los particulares en materia tributaria relativas a las obligaciones de practicar y soportar retenciones o ingresos a cuenta. Quiere esto decir que si un empleado entiende que la retención que le ha practicado su empresa en la nómina no se ajusta a lo dispuesto en la normativa vigente, podrá acudir a los tribunales económico administrativos para reclamar el reconocimiento a la retención procedente. Normalmente se da en los casos en

que la empresa retiene en exceso, por lo que el empleado solicita de la Administración con su recurso que le sea devuelto el exceso retenido. Queda por lo tanto esta relación fuera del ámbito laboral y entra en la jurisdicción de lo contencioso administrativo, a la que podrían acudir los interesados una vez finalizado el procedimiento económico administrativo. Sin embargo, tal precepto no recoge el supuesto del que estamos hablando, que la empresa pretenda obtener del empleado el reembolso de retenciones que no practicó en su día en las nóminas correspondientes. A este tipo de situaciones se refirió la Sala de lo Social del Tribunal Supremo en Sentencia de 27 de enero de 2005, que finalmente reconoció la competencia a esta jurisdicción.

En cuanto a lo segundo, diferentes Resoluciones de la Dirección General de Tributos vienen negando el derecho de reembolso de la empresa: "...no existe norma legal ni reglamentaria en virtud de la cual se permita efectuar fiscalmente deducción alguna de los ingresos de los trabajadores ni reclamar cantidades a los mismos que se deban a retenciones no practicadas en su momento" (DGT 25/03/2004¹¹, 16/07/2002, 23/04/2001, 11/12/2000). Por otra parte, diversas Sentencias del Orden Social (TSJ Castilla y León de 14 de diciembre de 2006 y TSJ Castilla la Mancha de 27 de junio de 2005) no reconocen el derecho a la empresa a recuperar mediante su descuento en la nómina de los trabajadores las cuotas incoadas en actas de retenciones, cuestión no obstante no cerrada definitivamente hasta que el Tribunal Supremo adopte una doctrina al respecto.

Es en este momento en el que nos llegan esta serie de Sentencias del Tribunal Supremo en las que

¹⁰ Artículo 26.4 ET: "Todas las cargas fiscales y de Seguridad Social a cargo del trabajador serán satisfechas por el mismo, siendo nulo todo pacto en contrario".

¹¹ En este caso, se hace referencia a la Sentencia del Juzgado de lo Social nº 28 de Madrid, de 21 de marzo de 2003, en la que se condenó a la empresa a pagar a los trabajadores las cantidades descontadas en nóminas del año 2002 por las retenciones que no se practicaron en 2001.

se analiza el supuesto de que la empresa no retuvo porque entendió que no debió hacerlo y el empleado tampoco se acogió a su derecho a deducir la cantidad no retenida. Nos dicen estas Sentencias que obligar al pago de esas cuotas a la empresa supondría un enriquecimiento injusto de la Administración, porque se pagaría dos veces: en el momento de incoar las actas y cuando en su día presentó declaración el trabajador que no dedujo dicha cantidad. Tal situación sin embargo no se produciría si al retenido se le permitiese rectificar su autoliquidación y obtener el citado importe mediante la devolución de ingresos indebidos por la retención no deducida en su día¹², devolución que sin embargo no podrá obtener cuando su derecho esté prescrito o su obligación tributaria (autoliquidación del IRPF) estuviese extinguida¹³, situación en la que podría existir doble imposición y enriquecimiento injusto al que estas Sentencias se refieren, aunque no siempre, como veremos posteriormente en un ejemplo. En cualquiera de los dos casos, la que siempre saldría perjudicada con tal sistema es la empresa, a quien no se le reconoce hasta el momento por nuestros Tribunales del Orden Social la recuperación de las retenciones no practicadas ni ingresadas en plazo voluntario aunque no cometa infracción alguna, a salvo de que el Tribunal Supremo diga lo contrario, en cuyo caso, se restablecería el equilibrio entre todas las partes: Administración, empresa y empleado, ello sin perjuicio de las sanciones que pudiera haber cometido el retenedor por faltar al ingreso del importe total de la retención. Pese a lo dicho, la Audiencia Nacional parece que reconoce tal derecho

¹²) Artículo 120.2 NFGT-2005, artículos 14 a 20 Reglamento de Revisión (Decreto Foral 228/2005, de 27 de diciembre) y artículos 8 y 9 del Decreto Foral 145/1990, de 4 de diciembre de 1990 (procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria)

¹³) Artículo 57.1 NFGT-2005. Extinción de la deuda tributaria: Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, caducidad, compensación o condonación y por los demás medios previstos en las disposiciones legales.

a la empresa en la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en sus Sentencias de 26 de julio de 2006 y de 14 de noviembre de 2007, ambas de su Sección 4ª, puesto que expresó *obiter dicta* que "...la obligación de retener no está en función de si el contribuyente deduce o no en su autoliquidación lo que se le retuvo o lo que se le debió retener, sin perjuicio de que, si la Administración Tributaria se dirige contra el retenedor por no haber retenido la cantidad correspondiente, éste tiene acción de regreso contra el retenido..." (FJ 6º SAN 14/11/2007).

Es decir, si se reconociese que la empresa tiene capacidad legal para exigir a sus trabajadores las retenciones no ingresadas en plazo voluntario y que son exigidas posteriormente por la Administración, dado que tampoco el empleado se las dedujo en su declaración del IRPF, no habría ningún problema en proceder de la siguiente manera:

1. regularizar a la empresa por acta de retenciones y en su caso la sanción procedente.
2. la empresa exige la cuota en acta de retenciones al empleado.
3. el empleado rectifica su autoliquidación y solicita la devolución de dicho importe mediante el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Sin embargo, el problema surgiría cuando su derecho de devolución estuviese prescrito o la obligación principal estuviese extinguida porque en tal caso, quien soporta el perjuicio del sistema es el empleado que, creyendo que deducía correctamente la retención insuficiente que le practicó la empresa, el reconocer legalmente a ésta el derecho de reembolso al trabajador harían de éste el que soportase un doble pago de IRPF, porque no podrá

obtener mediante el procedimiento de devolución de ingresos indebidos la cuota no ingresada por la empresa en período voluntario que ahora se ingresa en acta de retenciones. Es decir, se procedería a actuar conforme a los puntos 1 y 2 anteriores, pero no el punto 3.

Por lo tanto, de momento y hasta que el TS diga otra cosa, el sistema actual perjudica a la empresa que no retuvo conforme a derecho (aunque crea retener con arreglo a la Ley), pero si el Alto Tribunal reconociese el derecho de reembolso a las empresas, los perjudicados pasarían a ser los trabajadores cuyo derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos estuviese prescrito. Pero es que, aún no estándolo, no sería lógico hacer pagar a la empresa las cuotas de retenciones para luego solicitarlas a Hacienda los trabajadores mediante devolución de ingresos indebidos, pues ¿de qué le vale a la Administración exigir a la empresa una retención que finalmente tendrá que devolver al empleado? ¿merece la pena llevar a cabo todos estos trámites administrativos que dan igual resultado que no hacer nada?. En definitiva, podemos concluir que lo lógico sería exigir a la empresa únicamente el perjuicio causado o intereses de demora, además de la posible sanción por incumplimiento doloso o culposo de la falta de ingreso y olvidarse del resto. Hacer esto significaría romper con la autonomía que hasta ahora se predica entre la obligación principal y la de retener pero no se perjudicaría al retenedor con un importe que no puede recuperar del retenido, pese a que corresponde a una obligación que finalmente éste ha pagado ya a la Administración.

3. Autonomía.

Cuando se acomete la reforma de la Ley General Tributaria de 1963 parece que no hay discrepancia en considerar que no hay un "Impuesto de

Retenciones" lo que supone que el retenedor no puede ser ni contribuyente ni sustituto y que tampoco hay hecho imponible ya que este se define como el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo; así pues, el retenedor es simplemente un obligado tributario que asume su posición en virtud de determinados preceptos legales que le obligan a cumplir determinadas obligaciones materiales y formales, pero que no realiza ningún hecho imponible ni surge devengo alguno que provoque el nacimiento de la obligación tributaria principal.

A la vista de la actual regulación que realizan la NFGT-2005 y la LGT-2003 sobre los pagos a cuenta y en concreto sobre las retenciones, la autonomía de éstas frente a la obligación principal aparece reconocida de manera expresa en el artículo 23, pero también es cierto que las sucesivas Leyes y Normas Forales que han regulado el IRPF han articulado con tal naturaleza la figura de la retención y así lo han ido reconociendo diferentes sentencias de la Audiencia Nacional y del TS¹⁴. En definitiva, toda esta jurisprudencia da por buenas las actuaciones inspectoras al extender actas de retenciones amparándose en la autonomía de las obligaciones del retenedor y del retenido olvidándose del principio de enriquecimiento sin causa. La retención es por lo tanto una obligación tributaria distinta a la principal

¹⁴ STS 16/12/1992, 12/02/2001, 18/04/2002, 30/10/2002. SAN 8/07/2003 (IRPF 1978 y 1992) FJ 6º: *la obligación del retenedor es un deber fiscal autónomo impuesto al pagador y constituye una deuda tributaria y no queda liberado el retenedor "...de su obligación por el pago efectuado por un tercero, en este caso el contribuyente, pues como se acaba de señalar ello no exonera al retenedor de su obligación"* SAN 7/06/2006 (IRPF-1992) *el retenedor impugnó el acta de retenciones alegando enriquecimiento sin causa de la Administración (art. 1888 y siguientes del CC), pues ya había sido cumplida la obligación principal del contribuyente al que debió retener. A lo sumo, se podrían exigir intereses y sanciones. Es decir, el demandante alegaba lo que precisamente ahora el TS confirma con estas Sentencias. En el FJ 4º la Audiencia reconoce que la obligación de retener está relacionada con la del sujeto pasivo que obtiene la renta, pero goza de "autonomía propia" y que la obligación de ingresar la retención no puede depender de la obligación de aquél, su autoliquidación del IRPF.*

y que recaer sobre el pagador de los rendimientos que no es sujeto pasivo del tributo. La obligación del retenedor no es la de contribuir (ni es sujeto pasivo ni realiza un hecho imponible) al sostenimiento de los gastos públicos, puesto que su cumplimiento se realiza con la renta del sujeto pasivo a quien retiene parte de su sueldo para ingresarlo en el Tesoro.

La pregunta es si esta autonomía tiene un carácter absoluto o relativo:

Si es totalmente autónoma, la Inspección procede a exigir la deuda tributaria (artículo 56.1 NFGT correlativo al 58.1 LGT-2003) no ingresada en plazo mediante actas de retenciones despreocupándose de la obligación principal: jurisprudencia hasta ahora vigente. No obstante, actuar así supone un gravamen para la empresa que iría en contra de la naturaleza de la retención, pues ésta no pretende gravar el patrimonio del retenedor sino del retenido, puesto que es la parte del tributo que el primero resta de los rendimientos que abona al segundo y que va siendo ingresada a cuenta del que finalmente le corresponderá tributar al retenido, que es el verdadero sujeto pasivo y quien deberá soportar la carga tributaria derivada del hecho imponible que realiza al obtener la renta sujeta al IRPF. Además, podría dar lugar a un enriquecimiento injusto de la Administración por doble pago de Impuestos.

Si no es totalmente autónoma, antes de que la Inspección proceda a incoar acta de retenciones, debería tener en cuenta la situación de la obligación principal, siendo lo lógico y normal no exigir a la empresa una retención que finalmente habrá que devolver al empleado, sin perjuicio de los daños y perjuicios que en todo caso serían exigibles a aquélla: intereses de demora y sanciones. Y este es el esquema seguido por las Sentencias citadas, que de paso evita el perjuicio para la empresa que no puede recuperar del empleado la retención que la Ad-

ministración posteriormente le exige aun sin su culpa y con la complejidad añadida de seguir la autonomía que hasta ahora parecía predicar el instituto de la retención.

El TS, para romper la autonomía de la retención respecto a la obligación principal acude a la institución del enriquecimiento injusto y opta por la prioridad de este último como principio general del Derecho que rige en nuestro ordenamiento jurídico, por lo que esta jurisprudencia afectará al ordenamiento jurídico vigente con las Leyes del IRPF y LGT-NFGT que hoy en día son de aplicación. Aún más, la posterior Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de junio de 2008, aplicando la doctrina de la STS de 27 de febrero 2007 y 31 de marzo de 2008, mantiene en su FJº 4º que "...esa autonomía [de la retención] no significa plena independencia...pues carecería de sentido jurídico que se exigiera la retención a cuenta de una obligación nula, prescrita, inexistente o extinguida mediante pago". Luego una institución como el enriquecimiento sin causa, propia del Derecho Común, habría de ser tenida en cuenta a la hora de aplicar el sistema tributario según el TS.

Enriquecimiento injusto

El enriquecimiento sin causa no aparece específicamente regulado en el Código Civil, sino que es un principio general del derecho¹⁵ que se ha de extraer del articulado del mismo (art. 10.9, 1.298, 1.887 y siguientes, etc.) y está presente también en las fuentes de nuestro Derecho Común, del que dan fe tanto el Digesto (D.4.3.28 "*Nemo debet lucrari ex alieno damno*") como las Partidas (P.7.34.17 "*E aun dixeron, que ninguno non debe enriquecer torti-*

¹⁵ Artículo 1.4 CC: "los principios generales del derecho se aplicarán en defecto de ley o costumbre, sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico".

ceramente con daño de otro”). Así, cuando nuestro Tribunal Supremo dicta las Sentencias que ahora analizamos, lleva a efecto dicha aplicación con los efectos que le reconoce el artículo 1.6 CC, es decir, la complementación del ordenamiento jurídico y lo hace reconociendo la existencia y aplicación de dicha regla jurídica como así lo viene haciendo su Sala 1ª, tanto antes como después de la publicación del CC, jurisprudencia de la que se pueden extraer los requisitos para que sea aplicado dicho principio:

1. enriquecimiento patrimonial de quien se ve favorecido.
2. inexistencia de causa o razón jurídica de tal enriquecimiento.
3. empobrecimiento patrimonial del perjudicado.
4. relación de causalidad: el enriquecimiento de una parte y el empobrecimiento de la otra están íntimamente conectados.

Por lo tanto, en los casos analizados ahora se ha de colegir que el TS interpreta que se producen dichos requisitos:

1. se enriquece la Administración Tributaria.
2. no existe una causa o razón jurídica que lo motive.
3. se empobrece el patrimonio de la empresa que no retuvo o lo hizo de manera insuficiente.
4. el enriquecimiento de la Administración y el empobrecimiento de la empresa están conectados mediante el acta de retenciones.

Podríamos aquí plantear (pensando en el segundo requisito) que la razón para que tal situación se produzca es el hecho del perjuicio que sufre la Administración como consecuencia del impago de las retenciones no ingresadas en plazo voluntario, pues es evidente que la falta de ingresos tributarios daría lugar a que, por ejemplo, la Administración obtuviese ingresos mediante endeudamiento siendo que el perjuicio serían los intereses que pagaría a los suscriptores de deuda pública, o incluso la falta de realización de proyectos públicos por falta de dinero, con perjuicio para todos los contribuyentes. Al parecer, en estas sentencias el TS no tiene en cuenta estos posibles perjuicios que con carácter general sufriría la Administración, aunque podríamos defender que si ésta los probase no sería de aplicación la institución del enriquecimiento injusto y por ende esta jurisprudencia, prueba que por lo demás parece difícil de lograr o al menos de utilizarla como argumento que convenciese al Tribunal. Por otra parte, se ha de recalcar aquí que no siempre se producirá el doble pago y enriquecimiento injusto con el sistema actual, hecho que deberá demostrar la Administración (según la línea que sigue el TS en estas sentencias) como veremos después con el ejemplo que seguiremos en esta exposición.

La aplicación del enriquecimiento sin causa no es más que la consecuencia de lo dispuesto en las fuentes del Derecho Tributario y en el Código Civil: el artículo 7.2 de la LGT-2003 (6.4 NFGT) prevé como fuente supletoria del ordenamiento tributario “... los preceptos del derecho común” y el artículo 4.3 CC “las disposiciones de este código se aplicarán como supletorias en las materias regidas por otras leyes”, por lo tanto, la regla o institución del enriquecimiento injusto habrá de ser aplicada a la hora de interpretar y aplicar nuestro sistema tributario.

Por otra parte, sentada esta jurisprudencia del enriquecimiento injusto de la Administración, debe-

ría entonces argüirse lo mismo en relación con el enriquecimiento injusto del retenido a costa del patrimonio de la empresa que no retuvo o lo hizo insuficientemente, lo cual ocurre cuando efectuando ésta el ingreso de las retenciones en acta de la Inspección, el empleado que no dedujo dichas retenciones en la declaración de su IRPF solicite y obtenga de la Administración la devolución de ingresos indebidos y se niegue posteriormente a reembolsarlas a la empresa, pues como ya hemos dicho, actualmente no tienen obligación a tal reembolso, aunque la AN parece empezar a reconocerlo, si bien en fundamentación *obiter dicta*.

Jurisprudencia novedosa del Tribunal Supremo.

Dado que como hemos dicho, la jurisprudencia del Tribunal Supremo afecta al sistema de retenciones no sólo estatal sino también al foral, vamos a continuación a dar paso a lo que estas sentencias suponen refiriéndonos, como así lo hace el TS, a las Leyes sucesivas del IRPF, pero que es perfectamente válido para el caso de las Normas Forales de dicho Impuesto que han ido aprobándose a la par que las Leyes estatales.

1. STS 27 de febrero de 2007.

En este caso, el retenedor no practicó retención alguna porque creyó que pagaba rendimientos de actividades empresariales, no sujetos a retención, cuando la Inspección los calificó como rendimientos de actividades profesionales, que sí lo estaban. Los hechos sucedieron en los años 1992 y 1993, en vigor entonces la Ley IRPF-1992 cuyo artículo 98 coincidía en lo que aquí interesa con el artículo 36 de la precedente Ley IRPF-1978¹⁶. En su FJ 7º, en cuanto a la autonomía de la retención dispone que

¹⁶ El artículo 98.2 sería modificado por el artículo 5.1 de la Ley 13/1996 de 30 de diciembre en el sentido expuesto líneas arriba a partir del ejercicio 1997.

“no es el sujeto pasivo quien discrepa de la retención que se ha practicado que es la hipótesis que contempla el artículo 36.1 de la Ley. Es la administración quien toma esa iniciativa, pero obviando el trascendental hecho de que la deuda principal ha sido pagada”, insistiendo en que estos hechos son distintos a la previsión del artículo 36.1 de la Ley, en base a tres motivos:

1. porque la liquidación de la deuda principal ya se ha producido
2. porque coinciden la retención de la empresa y del empleado (en este caso, ninguna).
3. y porque la obligación principal se ha extinguido, lo que normalmente sucederá por el pago o la prescripción de dicha obligación.

Por lo tanto, si se cumplen estos tres requisitos nada se podrá exigir ya a la empresa, salvo los intereses de demora y las sanciones que en su caso fueren procedentes.

Esta Sentencia hace alusión a lo que *obiter dicta* dictaminó la STS de 13 de noviembre de 1999 y que ahora se toma en consideración como *ratio decidendi*, que en su FJ 8º además dispone que la duplicidad de pagos no puede ser consecuencia lógica, natural y jurídica del sistema de retenciones y que *“...de no haber existido dicha duplicidad, la Administración debió acreditarlo”*. Por lo tanto, podemos colegir que si en el momento de ser requerida la empresa para el pago de las retenciones se hubiese también notificado a los empleados su derecho a la devolución de las mismas, no habría entonces enriquecimiento injusto de la Administración, la única perjudicada entonces habría sido la empresa si no pudo repercutir a sus empleados la retención, como hasta ahora hacen los Tribunales del Orden Social, por lo que el enriquecimiento injusto sería de

los trabajadores, que de hecho se estarían beneficiando injustamente de unos importes que la empresa paga a la Administración y que no puede repercutir a sus empleados, pese a que éstos la obtienen de aquélla mediante devolución de ingresos indebidos. La mencionada sentencia del año 1999 ya apuntaba lo ilógico de que la Administración exigiese las retenciones a la empresa no sólo por el enriquecimiento injusto de aquélla, sino por *"...los conocidos problemas de prescripción, admisión o no por parte de los empleados del reembolso exigido, elevación al íntegro de las retribuciones, etc...."*

Finalmente, el motivo principal de no exigir a la empresa en este caso retención alguna es porque *"cualquiera que sea su naturaleza, es imposible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza"* (FJ 10º), pues *"...la Administración debió probar que ese doble pago no se había producido mediante la acreditación de que la obligación principal no se había extinguido"* (FJ 9º).

Veámoslo con el ejemplo siguiente:

La empresa RETENSA tiene contratado un empleado, D Manuel Gómez, al que ha abonado 11 mensualidades en el año, por importe de 5.000 € cada una. El tipo de retención procedente era del 25%. En la última mensualidad no practicó retención por un error informático. El Sr Gómez en su declaración liquidación del IRPF sólo aplicó la deducción por las retenciones efectivamente practicadas e ingresadas por RETENSA. Esta autoliquidación fue la siguiente:

Cuota tributaria IRPF:..... 15.000
 - Retenciones (5.000 x 25% x 10): -12.500
 2.500 €
 que ingresó en plazo.

Como observamos, la cuota a pagar del Sr Gó-

mez es de 15.000 €, pero ya abonó 12.500 € en el año mediante la retención que le practicó la empresa en sus nóminas y que posteriormente ingresó en Hacienda. Sin embargo, lo que debió haber sucedido es lo siguiente:

La empresa debió retener e ingresar 5.000 x 25% x 11= 13.750 €

El Sr Gómez debió practicar la siguiente autoliquidación:

Cuota tributaria IRPF:..... 15.000
 - Retenciones (5.000 x 25% x 11): -13.750
 1.250 €

Como vemos, la obligación principal es la misma, ingresar 15.000 €, siendo lo único que se ha de corregir el efecto de la retención que no aplicaron ni la empresa ni el empleado. Tiempo después, la Inspección procede a incoar acta de retenciones a la empresa por la mensualidad en que no retuvo.

Caso 1: si el derecho a rectificar la autoliquidación del IRPF y solicitar la devolución de ingresos indebidos no estuviese prescrito.

Cuota del acta= 5.000 x 25%= 1.250 € a cargo de la empresa.

El empleado modifica su autoliquidación (pues debió haber pagado en plazo 1.250 €) y solicita la devolución de ingresos indebidos por 1.250 €.

Actuar así no daría lugar a enriquecimiento injusto de la Administración, que ingresa 15.000 €¹⁷, pero sí del empleado, que en lugar de pagar un Impuesto de 15.000 € lo haría por 13.750 € en el

¹⁷⁾ 1.250 € en acta de retenciones a la empresa y 13.750 € por la liquidación neta del IRPF del Sr Gómez

caso de no reembolsar los 1.250 € a RETENSA:

- + 12.500 por retenciones efectuadas en nómina e ingresadas por RETENSA.
 - + 2.500 en autoliquidación IRPF del Sr Gómez.
 - 1.250 por devolución de ingresos indebidos al Sr Gómez.
- 13.750 €

Caso 2: si el derecho a rectificar la autoliquidación del IRPF y solicitar la devolución de ingresos indebidos estuviese prescrito.

Cuota del acta= $5.000 \times 25\% = 1.250$ € a cargo de la empresa.

El empleado no puede solicitar la devolución de ingresos indebidos por 1.250 €.

Según el TS actuar así daría lugar a enriquecimiento injusto de la Administración, puesto que obtuvo el siguiente importe como consecuencia del IRPF del Sr Gómez:

- + 12.500 por retenciones efectuadas en nómina e ingresadas por RETENSA.
 - + 2.500 en autoliquidación IRPF del Sr Gómez.
 - + 1.250 en acta de retenciones a RETENSA.
- 16.250 €

Es decir, la cuota del IRPF había sido de 15.000 € y la actuación de la Administración ha supuesto una mayor cuota por el mecanismo del ajuste de la retención.

En cualquier caso, la perjudicada es RETENSA, quien legalmente y hasta el momento no tiene reconocido el derecho a repetir la cuota del acta al Sr Gómez.

2. STS 5 de marzo 2008.

Tras la Sentencia de 27 de febrero de 2007, la Audiencia Nacional ha tenido la ocasión de tenerla en cuenta en algunas Sentencias, como la de 14 de noviembre de 2007 (en concreto la Sección Segunda, que en su FJ 7º reconoce que no estudia el mismo caso que el dictaminado en STS de 27 de febrero 2007, dando a entender que de no haber sido así, la habría aplicado) y en Sentencia de 17 de enero de 2008.

Poco después, el TS ha vuelto a aplicar la doctrina iniciada con la Sentencia anterior en un caso en el que los hechos son similares¹⁸ con la diferencia de que ahora los rendimientos no los declararon los perceptores: los trabajadores y los profesionales no declararon en la Base Imponible del IRPF el rendimiento que les abonó la empresa sin retención, por entender que estaba exento. En su Fundamento Jurídico 9º se exponen básicamente los mismos motivos que los dictados en Sentencia anterior con algunas particularidades, que veremos a continuación:

1. Comienza por argumentar la doble imposición y enriquecimiento injusto de la Administración al exigir a la empresa las retenciones una vez extinguida la obligación principal. Sin embargo, pese a que esto puede producirse (lo hemos visto en el ejemplo anterior) no es necesariamente cierto en todos los casos y así, cuando el retenido tiene un tipo marginal en su IRPF superior al tipo de retención, no ocurrirá. Lo podemos ver con otro ejemplo:

La empresa RETENSA tiene contratados dos empleados:

¹⁸⁾ La empresa no practicó retenciones sobre los honorarios abonados a determinados profesionales que le habían prestado diversos servicios ni sobre las indemnizaciones pagadas a algunos de sus trabajadores y que la Inspección determinó que no estaban exentas.

- D. Javier Aguirre, al que ha contratado a finales de 2008 y que no había obtenido otras rentas ese año. Le abonó 1.000 € en concepto de dietas, que entendió exentas de tributación y por tal motivo no retuvo ni ingresó en Hacienda. El tipo de retención que aplicó fue del 10%. El tipo marginal en el IRPF es del 0% (no llega a los 17.707,20 € de Base Liquidable).

- D. José García a quien también abonó 1.000 € por el mismo tipo de dietas. El tipo de retención que aplicó fue del 23%. El tipo marginal en el IRPF es del 20%.

También abonó 1.000 € a un abogado sin practicar retención, que es del 15%. El tipo marginal en el IRPF es del 43%.

Veamos lo que se hizo, para contrastarlo con lo que se debió hacer y el efecto de la regularización que practica la Administración, teniendo en cuenta que la obligación principal está prescrita (los empleados y el abogado no pueden solicitar devolución de ingresos indebidos):

Lo que se hizo: la empresa no ingresó retención, el empleado y el abogado no declararon la renta no tributando por ella.

a) Caso de los empleados:

I. D Javier Aguirre:

- **Lo que se debió haber hecho:** la empresa debió haber ingresado la retención por 100 € y posteriormente el empleado en su IRPF por la renta obtenida:
 $1.000 \times 0\% - 100 = -100$ obteniendo dicha devolución, es decir, el efecto habría sido nulo pues el resultado neto en conjunto hubiera supuesto $100 - 100 = 0$ € para la Hacienda.

- Regularización: el hecho de estar prescrita la obligación del empleado, supone que la Administración si exige a la empresa en acta de retenciones los 100 €, al no poder aquél solicitar devolución de 100 €, ésta sería la cantidad que generaría doble pago con el acta. Luego parece que la Administración no podría incoar acta de retenciones, pues incurriría en enriquecimiento injusto.

II. D José García:

- **Lo que se debió haber hecho:** la empresa debió haber ingresado la retención por 230 € y posteriormente el empleado en su IRPF por la renta obtenida:
 $1.000 \times 20\% - 230 = -30$, es decir, el efecto habría sido negativo y el resultado neto en conjunto hubiera supuesto $230 - 30 = 200$ € ingresados en Hacienda.
- Regularización: el hecho de estar prescrita la obligación del empleado, supone que la Administración si exige a la empresa en acta de retenciones los 230 €, al no poder aquél solicitar devolución de ingresos indebidos por 30, ésta sería la cantidad que generaría doble pago con el acta. Luego parece que la Administración podría incoar acta de retenciones sólo por 200 € sin incurrir en enriquecimiento injusto.

b) Caso del abogado:

- **Lo que se debió haber hecho:** la empresa debió ingresar la retención por 150 € y posteriormente el abogado en su IRPF por la renta obtenida: $1.000 \times 43\% - 150 = 280$, es decir, el efecto sería positivo y el resultado neto en conjunto hubiera supuesto $150 + 280 = 430$ € ingresados en Hacienda.

- Regularización: el hecho de estar prescrita la obligación del abogado, supone que la Administración si exige en acta de retenciones los 150 €, al no poder ésta regularizar a aquél, habría dejado de ingresar por el IRPF 280 €, por lo que la regularización únicamente a RETENSA le supondría haber perdido en conjunto 280 €. Como en el caso anterior, la Administración podría incoar acta de retenciones en este caso por 150 € sin incurrir en enriquecimiento injusto.

Luego como vemos, en el caso del abogado no hay enriquecimiento injusto de la Administración por exigir a la empresa las retenciones que no practicó ni ingresó y en el caso de los empleados existiría por un parte de las retenciones (30 de los 230) en el caso de D Juan García y por el total de retención en el caso de D Javier Aguirre. Por su contra, la empresa siempre saldría perjudicada cuando no puede repetir la retención al empleado o al abogado, lo cual es lógico en caso de haberse extinguido su obligación frente a Hacienda (porque entonces serían ellos quienes saliesen perjudicados) pero no cuando aún no lo está, porque aún pueden modificar la autoliquidación presentada en su día, en el caso de los empleados solicitando 30 € ó 100 €.

2. Insiste en que estamos frente a hechos que escapan de la previsión del artículo 36.1 de la Ley 44/1978, al igual que en la Sentencia anterior, pues se cumplen los tres requisitos antes expuestos. En especial, en su FJ 9º hace referencia al tercero, la extinción de la obligación principal, al decir que *“podría haberse argüido que en el proceso no se ha acreditado la extinción de la obligación principal, pero lo cierto es que la Administración pudo y debió probar que ese pago no se había producido, pues dispone de medios para ello.”* Con ello parece que se le obliga a la Administración a acreditar la no extinción de la obligación tributaria principal

para permitir exigir las retenciones a la empresa, porque de esa manera el retenido aún tiene la posibilidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos por el importe de dichas retenciones y si no lo hace, el doble pago del que se beneficiaría aquélla sería por culpa de éste.

3. Además, prosigue haciendo referencia a un punto importante que ya la anterior sentencia implícitamente reconocía: *“estos problemas¹⁹ se resolverían si en los expedientes en los que se discuten las retenciones se llamara al procedimiento a los sujetos del IRPF, o sea a los empleados, **exigiéndoles a los que no declararon verazmente sus retribuciones no la cuota por retención sino la cuota diferencial pertinente, en la que estaría incluida la cuota que debió serles retenida** y los intereses correspondientes sobre las retenciones no practicadas y sobre la cuota diferencial descubierta”*. Es decir, que para no llegar a la doble imposición con el consiguiente enriquecimiento injusto de la Administración (aunque hemos visto que no siempre ocurre), era necesario abrir nuevos procedimientos por cada uno de los empleados y regularizar a todos ellos elevándoles la Base Imponible por el rendimiento no declarado que entendieron exento, obteniéndose una cuota íntegra superior a la declarada en período voluntario **y olvidarse de la retención no practicada por la empresa**. Todo ello sin perjuicio de los intereses de demora y sanciones que fuera procedente imponer a la empresa y a los empleados.

En la práctica, tal esquema supondría lo siguiente:

1. En una comprobación inspectora de una persona física, si se descubriese renta no decla-

¹⁹⁾ Se refiere a la doble imposición y enriquecimiento injusto de la Administración cuando ya quedó extinguida la obligación principal, el retenedor no aplicó retención y el retenido tampoco la dedujo en la cuota del IRPF.

rada pagada por quien debió retener²⁰, se procedería a integrar la renta descubierta en la Base del IRPF, obteniéndose una cuota a ingresar en acta, junto con intereses de demora, además de la sanción pertinente. En cuanto a la empresa, se procedería a exigirle intereses de demora y la sanción correspondiente por las retenciones que no ingresó.

2. Y viceversa, si a quien se está comprobando es a la empresa y se descubren las rentas pagadas no declaradas por el perceptor, a éste se le incluirá en plan de inspección y se regularizará a ambos de la misma manera que en el punto anterior.

Regularizar de esta manera parece más lógico, pues no sólo se evita el posible enriquecimiento injusto de la Administración que estas Sentencias rechazan, sino que además no sale perjudicada la empresa, que como hemos insistido, de momento no habría podido exigir a sus empleados las retenciones incoadas mediante acta.

Por otra parte, ¿qué ocurre en caso de que iniciada la comprobación de la empresa en el momento de detectarse la contingencia fiscal ya se ha extinguido la obligación principal en la persona física? En este caso, la lógica de las Sentencias nos indican que nada debe hacerse, es decir, no procederían actas de retenciones a la empresa, salvo que la Administración demostrase que no hay doble pago y enriquecimiento injusto²¹, pero sí exigir inte-

²⁰⁾ Como por ejemplo, mediante el pago como dietas exentas lo que en realidad eran rendimientos del trabajo plenamente sujetos y no exentos, o por ejemplo, mediante el pago de un dividendo por ser accionista de la sociedad sobre el que no se practicó retención ni aquél declaró como rendimiento de capital mobiliario ni dedujo en su cuota del Impuesto.

²¹⁾ En el ejemplo de RETENSA, podría incoar actas de retenciones por 200 € (retenciones sobre rendimiento del empleado D José García) y por 150 € (retenciones sobre rendimiento del abogado).

reses de demora y sanciones. Sensus contrario, si durante la comprobación inspectora del IRPF de una persona física se descubre renta no declarada de la que su pagador no aplicó retención y no es posible la regularización de acta de retenciones por estar prescrito el derecho a su exacción, mientras que la renta se integraría en la Base del IRPF, no se deduciría la retención que pudo aplicar el contribuyente en base al artículo 36.1 Ley IRPF-1978 (hoy 99.5 Ley IRPF-2006), lo cual es lógico, pues de lo contrario pasaríamos del enriquecimiento injusto de la Administración a su "empobrecimiento injusto".

Posteriormente a ser dictada esta Sentencia, hay que destacar que el TEAC, en Resolución de 3 de abril de 2008 ha comenzado a aplicar la doctrina del Alto Tribunal, con lo que parece que la Administración Tributaria hará lo mismo en los expedientes en que proceda a exigir retenciones no ingresadas en plazo voluntario, bien en vía de gestión o bien de inspección, asegurándose de que con la regularización que practique no existirá doble pago o enriquecimiento injusto y adoptando las actuaciones precisas para ello. Y ello se desprende por el hecho de que el caso que resuelve se aplica a declaraciones sometidas bajo la normativa del IRPF regulado por la Ley 18/1991 y por la Ley 40/1998 y como ya hemos dicho, la reciente Ley 35/2006 no ha cambiado las normas aplicables a estos casos.

Y lo mismo parece que decidirá en el futuro la Audiencia Nacional, que ha dictado Sentencia de 30 de junio de 2008 (con dos votos particulares), por la que ha resuelto en el mismo sentido y cuando estaban en vigor las Leyes 18/1991 y 40/1998.

3. STS 16 de julio de 2008.

Se analiza el caso de una Junta de Compensación que efectuó pagos a profesionales sin retención pero que éstos declararon en la Base Imponi-

ble de su IRPF del año 1992 sin deducir de la cuota retención alguna. Es decir, el mismo caso que el enjuiciado en la Sentencia de 27 de febrero de 2007 y similar al caso anterior. En su FJ 6º reproduce el FJ 9º de la STS de 5 de marzo 2008, añadiendo que la Administración pudo y debió comprobar que no se había extinguido la obligación principal (hecho que no ocurría en el caso porque aquéllos declararon las rentas abonadas por la Junta) para demostrar que no se producía doble imposición al exigir la retención a la empresa y no lo hizo, pese a contar con medios para ello. Volviendo al ejemplo de la empresa RETENSA pero ahora declarando los empleados y el abogado la renta abonada por aquélla, nos quiere decir nuevamente la STS que si no se practicaron retenciones y los empleados y el abogado declararon en su IRPF la renta sin deducir retención alguna, la Administración debió demostrar que exigir a RETENSA los 100 €, 230 € y 150 € en acta de retenciones por los empleados y el abogado respectivamente no suponía un doble pago o su enriquecimiento injusto²². Pero lo más importante que nos dice la nueva Sentencia es que la regulación de este sistema de retenciones **resulta imperfecto** si nos atenemos a defender a ultranza la autonomía de la obligación de retener frente a la obligación principal, pues esta autonomía debe decaer ante el enriquecimiento injusto del que se beneficia la Administración, quien pese a disponer de los medios y facultades para regularizar no solo al retenedor sino también al retenido, **su inactividad genera el doble pago**, pues en el caso enjuiciado, pudo haber notificado a los profesionales que tenían el derecho a la devolución de ingresos indebidos por no aplicar las retenciones que se iban a cobrar a la empresa y no lo hizo "...limitándose a la mera exigencia de la obligación de reten-

ción y a mantener una actitud pasiva con los efectos antes indicados (doble pago y enriquecimiento injusto)...". En definitiva, quiere decir que la Administración deberá demostrar que no hay enriquecimiento injusto por exigir retenciones en las actas que practica a la empresa, tanto si está como si no está prescrita la obligación principal y no limitarse a permanecer pasiva y argumentar que la obligación de retener es autónoma de la principal. Por ello, en caso de no estar extinguida la obligación principal, debe comunicar a los contribuyentes del IRPF su derecho a la devolución de ingresos indebidos mediante la rectificación de su autoliquidación y si no lo hace no puede incoar actas de retenciones que supongan su enriquecimiento injusto.

4. Aplicación de la jurisprudencia del TS a la CCAA del País Vasco.

Podemos plantear el caso de un empleado residente en Territorio Común (por ejemplo, Cantabria) que trabaja en Territorio Foral (por ejemplo Bizkaia) para una empresa instalada en dicho territorio: ¿el hecho de que el primero presente autoliquidación en una Administración y la segunda en otra generaría o no enriquecimiento injusto?. Es decir, si en el ejemplo de RETENSA y el Sr Gómez del Caso 2: la primera ingresa 13.750 € a la Hacienda Foral de Bizkaia por retenciones (12.500 € en plazo voluntario y 1.250 € en acta de Inspección) y el Sr Gómez ingresa 2.500 € a la Agencia Tributaria por el IRPF. La Hacienda Foral no se puede decir que se haya enriquecido injustamente con la aplicación de la retención legal correspondiente ni tampoco la Hacienda del Estado, pues ha percibido del Sr Gómez 2.500 € tras deducir de la Cuota Tributaria 12.500 € por las retenciones que le practicó RETENSA. Sin embargo, se debe admitir que el pago del IRPF no ha sido de 15.000 € sino que por el efecto del acta de retenciones se convierte en un pago por el IRPF de 16.250 € y por el hecho de

²²⁾ Ya vimos en este ejemplo que no se producía enriquecimiento injusto en el caso de retenciones por la renta abonada al abogado, aunque en el caso de los empleados se producirá por 30 € y 100 €.

ser dos las Administraciones que han exigido el IRPF (la Foral como pago a cuenta y la Estatal como pago definitivo) no se puede mantener un pago global superior y diferente al que hubiera supuesto de estar retenedor y retenido obligados a ingresar a una sola Administración. Ello además encuentra justificación en la propia interpretación del Concierto Económico, en sus principios generales (artículo 2) y en las normas de Armonización fiscal (artículo 3), pues no se entendería que una empresa pagase una cuota en acta de retenciones porque el empleado tributa en un territorio con distinta Administración Tributaria. Por último, la doctrina del TS se debe aplicar a todo el sistema de retenciones, pues como hemos dicho, es el mismo en todo el Estado y por lo tanto los efectos deben ser iguales también en él, incluida la Comunidad Autónoma del País Vasco. Luego las conclusiones son válidas tanto si la empresa y sus empleados tributan en una misma Administración como si lo hacen en Administraciones distintas.

Consecuencias prácticas.

Aplicando la jurisprudencia que recogen estas Sentencias, cuando la Inspección pretenda extender a la empresa acta por retenciones que no practicó ni ingresó en período voluntario y que el empleado u otro profesional no dedujo en su declaración del IRPF, se podrán dar las siguientes situaciones:

1. Iniciada la comprobación de la empresa:

1. La obligación tributaria del empleado (autoliquidación del IRPF) está extinguida:
 - a. Si existe renta que no se declaró en el IRPF: Hay casos en que no existe doble pago ni enriquecimiento injusto y otros en que esto sí ocurre. En el primer caso procedería imponer la sanción e incoar acta de retenciones a la empresa mientras que en el segundo sólo se

exigirían sanciones e intereses de demora²³.

- b. Si no existe renta sin declarar en el IRPF: no se debe efectuar otra regularización que la de imposición de sanciones e intereses de demora a la empresa²⁴.
2. La obligación tributaria del empleado no está extinguida:
 - a. Si existe renta que no se declaró en el IRPF: al empleado se le practicará acta de IRPF sin deducir la retención no practicada por la empresa y se podrá imponer la sanción correspondiente. A la empresa únicamente se le exigirán los intereses de demora y en su caso las sanciones de ser su conducta constitutiva de infracción tributaria.
 - b. Si no existe renta sin declarar en el IRPF: en teoría, además de las sanciones debería efectuarse acta de retenciones a la empresa, mientras que el empleado podrá solicitar la devolución de ingresos indebidos que obtendrá cuando la empresa pague las retenciones incoadas en acta. Para ello, la Administración deberá poner en conocimiento del empleado tal derecho. Actuando así, no existe enriquecimiento injusto de la Administración. La otra alternativa sería efectuar el mismo tipo de regularización del apartado anterior y evitar costes administrativos y el perjuicio para la empresa, es decir, únicamente intereses de demora y sanción para esta última.

²³⁾ En nuestro ejemplo: por el abogado acta de retenciones, sanción e intereses sobre la base de 150 €. Por el empleado Sr García: acta de retenciones por 200 € y sanción e intereses sobre la base de 230 € y por el Sr Aguirre acta de retenciones por 0 € y sanción e intereses sobre la base de 100 €.

²⁴⁾ Ejemplo de RETENSA y el empleado el Señor Gómez, sanción e intereses sobre la base de 1.250 €.

Desde el punto de vista del empleado o profesional no retenido, se producirían los siguientes casos:

II. **Comenzada la comprobación del empleado o profesional:**

1. La obligación tributaria de la empresa (autoliquidaciones de retenciones) está extinguida:
 - a. Si existe renta sin declarar en el IRPF: procedería incoar acta por el IRPF y en su caso las sanciones pertinentes. No se aplicaría deducción por retención ni practicada ni ingresada por la empresa.
 - b. Si no existe renta sin declarar en el IRPF: no se debe efectuar regularización alguna.
2. La obligación tributaria de la empresa no está extinguida: se reproducirían las dos situaciones vistas en el apartado 1.2 anterior.

Efectos sancionadores: sanción administrativa y penal.

Llegados a este punto se puede advertir que independientemente de ser exigidas toda, parte o ninguna cuota por retenciones, en función de la existencia o no de enriquecimiento injusto, la Administración podrá imponer la sanción pertinente por la comisión de la infracción tributaria consistente en dejar de ingresar la retención en período voluntario. Siguiendo con el ejemplo de RETENSA, habría cuota a ingresar en acta: en el caso del abogado por 150 €, del Sr García por 200 €, mientras que en el caso del Sr. Aguirre y del Sr Gómez no existiría cuota a ingresar por retenciones.

Pero, ¿Qué decir de las consecuencias que ello conllevaría en el caso de que no procediese ingre-

sar cuota en acta de retenciones, el importe de las mismas que no se ingresaron en plazo superase los 120.000 € y la conducta del retenedor fuese dolosa? Ello podría suceder por ejemplo en pagos de dividendos a sus accionistas que no se declaran a la Administración o en pagos de salarios fuera de nómina a sus empleados, donde se oculta a la Administración la transferencia de rentas de manera dolosa con la connivencia de accionistas, administradores y empleados, hechos que no son extraños en empresas donde la propiedad y la administración se confunden. En tales casos, en principio se entendería perfeccionada la consumación del delito por el artículo 305 CP, pero dado que éste es un tipo penal en blanco, la interpretación del TS en estas sentencias habría de llevarnos a la conclusión de que no existiría tal consumación en el caso de estar extinguida la obligación principal de los perceptores de la renta y existiese enriquecimiento injusto, dado que no procedería exigir el pago de cuota por retención alguna²⁵. Sin embargo, si esta misma jurisprudencia nos dice que no se ha de impedir el pago de las sanciones pertinentes, se habría de entender que incluye no sólo las administrativas sino también las penales y llegados a este punto nos deberíamos preguntar si la Inspección debería paralizar sus actuaciones y remitir al Ministerio Fiscal Informe de delito para que éste presente la oportuna denuncia, a lo que debemos responder afirmativamente. Es más, tal situación nos recuerda a lo que ocurre cuando ha prescrito administrativamente la deuda tributaria pero no la responsabilidad penal por el delito fiscal cometido, pues sabemos que la prescripción de la primera se produce trascurridos cuatro años desde el final del plazo para el pago mientras que la del delito es de cinco

²⁵ En el caso de RETENSA, sería suponer que esta empresa tiene contratados empleados iguales al Sr García y al Sr Aguirre y que los 30 € y 100 € que por cada uno no se exigen a RETENSA como cuota en acta de retenciones, sumasen una cifra superior a los 120.000 € y además existiese dolo.

y el TS tiene sentada jurisprudencia de que se ha de proceder a sancionar penalmente, aunque no exista responsabilidad civil por el pago de la cuota tributaria al estar prescrita.

Siguiendo esta doctrina, podemos entonces afirmar que en estos casos de retenciones el destino sería el mismo: se produce la consumación del delito pese a no existir deuda tributaria a ingresar y ello por remisión a la jurisprudencia que el TS está creando con estas Sentencias. Luego la empresa se encuentra con el actual problema de aplicar la excusa absoluta en ese año comprendido entre la prescripción fiscal y la prescripción penal, pues si quiere regularizar mediante ingreso voluntario en ese período, no podrá hacerlo porque no hay deuda tributaria por estar extinguida e incluso no podría beneficiarse de la circunstancia atenuante 5ª prevista en el artículo 21 del CP.

Conclusiones

Las sentencias analizadas son aplicables a la situación actualmente vigente, según lo dispuesto por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre y la LGT-2003 y lo serán cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1. A la renta pagada por la empresa no se le aplicó retención ni se ingresó en Hacienda. También cuando aplicó e ingresó una retención inferior a la debida.
2. Es indiferente que la renta haya sido declarada o no por el empleado en su IRPF, pero si la ha declarado, únicamente practicó deducción por las retenciones que le practicó la empresa.
3. La obligación principal que corresponde al empleado (autoliquidación del IRPF) se ha extinguido.

4. Existe doble pago y enriquecimiento injusto.

La aplicación del actual sistema de retenciones no puede suponer el enriquecimiento injusto de la Administración a la hora de regularizar a la empresa que no retuvo o lo hizo insuficientemente y por aplicación de tal principio se ha de desechar el carácter plenamente autónomo de la obligación tributaria del retenedor frente a la del retenido cuando se produce aquél. Por tanto, cuando la Administración lleve a cabo labores inspectoras y de gestión sólo podrá exigir a la empresa la deuda tributaria por retenciones no ingresadas cuando demostrase que no se ha enriquecido a costa del patrimonio del retenedor que no ingresó, bien porque no hubo doble pago con la exacción de la retención bien porque se vio perjudicada por diferentes motivos que deberá probar (gastos financieros por endeudamiento, etc.). Esto supone una mayor complejidad en la actuación administrativa a la hora de llevar a cabo este tipo de regularización, pues deberá estudiar caso por caso la inexistencia de enriquecimiento injusto por doble pago del IRPF y además, podría suceder que muchas empresas minorasen el ingreso de retenciones en período voluntario esperando a ser inspeccionadas cuando ya no exista obligación al pago de la cuota por retenciones por estar extinguida la obligación del contribuyente del IRPF al que debió retener en nómina.

Por otra parte, se debe tener en cuenta que si se aplica la institución del enriquecimiento injusto para evitar que la Administración se beneficie del doble pago de impuestos en perjuicio del patrimonio de las empresas que no retuvieron, también cabría estimar las acciones de enriquecimiento injusto que las empresas emprenderían contra los empleados que se beneficiasen de la devolución de ingresos indebidos por las retenciones que no les practicaron y que la Administración les hizo pagar posteriormente, lo cual puede suceder cuando aún no ha prescrito su

derecho a dicha devolución. Sin embargo, si el empleado no puede ejercitar tal derecho por estar prescrito o por estar extinguida la obligación tributaria principal, el reembolso de éste a la empresa le produciría un doble pago de Impuestos aunque no exista enriquecimiento de la Administración.

Para evitar la ineficiencia del sistema, se pueden plantear las siguientes soluciones:

1. Iniciar las actuaciones de comprobación de retenciones lo más cercanas posibles al final del plazo voluntario para su ingreso, para impedir la prescripción de la obligación tributaria principal, el IRPF del retenido.
2. *De lege ferenda*, la interrupción automática de la prescripción de la devolución de ingresos indebidos en sede del retenido cuando se interrumpe la de la obligación del retenedor. Así, la notificación de la comunicación de actuaciones inspectoras interrumpiría la prescripción de la deuda tributaria por retenciones de la empresa y del derecho a la devolución de ingresos indebidos del empleado, a quien se notificará su derecho a la devolución una vez apreciada la deuda tributaria por acta de retenciones. Por lo tanto, la regularización sería:
 - A la empresa: cuota de retenciones, intereses de demora y sanciones.
 - Al empleado: presentará solicitud de ingresos indebidos por las retenciones no practicadas ni deducidas que le serían devueltas una vez ingresada por la empresa la cuota de retenciones.
3. Sin embargo, la regularización anterior tiene dos inconvenientes:

- por evitar el enriquecimiento sin causa de la Administración, sería el empleado el beneficiario de un menor pago del IRPF, al recaer parte de dicho pago sobre el patrimonio de la empresa mediante el acta de retenciones y ello podría plantear problemas a solucionar de cara a futuro, incluso interponiendo la empresa acción de enriquecimiento injusto contra el empleado.

- el coste administrativo que tal procedimiento significa.

Para evitar estos problemas, se podría plantear la regularización que pretenden las sentencias del TS: exigir únicamente los intereses de demora y en su caso sanciones, que se aplicarían sobre las cuotas de retenciones no practicadas en plazo voluntario. Se puede pensar que tal sistema es pernicioso para hacer llegar recursos a la Administración con carácter voluntario. No obstante, la tentación de las empresas a ingresar menores retenciones se podría contrarrestar por ejemplo estableciendo un sistema sancionador más gravoso, para lo que sería necesario modificar el tipo sancionador teniendo en cuenta la cantidad dejada de ingresar respecto del total y el ánimo de defraudar en cada uno de los casos.

BIBLIOGRAFÍA

- Lasarte, Carlos [2008]: *Derecho de obligaciones*. Ed Marcial Pons, 10ª edición. Pgs 323 a 329.

- Queralt, Juan Martín y otros. [2008]: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed Tecnos, 19ª edición. Pgs. 281 a 283.
- Alguacil Marí, Pilar [1995]: *La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español*. Ed Aranzadi. Pgs 411 a 422.
- Sanz Gadea, Eduardo [1992]: “Las retenciones en el IRPF”. *Revista Contabilidad y Tributación* nº 113-114. Ed Centro de Estudios Financieros. Pgs 15 a 21.

FISCALIDAD DE LOS SEGUROS SOBRE LAS PERSONAS

PILAR PASCUAL DE PABLO
LOURDES SERNA BLANCO
AMAIA URKIOLA FERNANDEZ (*)

1. INTRODUCCIÓN

El objeto de este trabajo es analizar el tratamiento fiscal que se da a las prestaciones procedentes de los seguros sobre las personas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹ y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas² vigentes en el Territorio Histórico de Bizkaia.

Si bien no pueden considerarse “seguros” propiamente dichos por tener una regulación específica, incluiremos también en el análisis a los Planes de Pensiones³ y Entidades de Previsión Social Voluntaria⁴, por tratarse, al igual que los seguros, de instrumentos de ahorro-previsión, dado que en ambos casos se trata de medidas de ahorro que pretenden cubrir necesidades eventuales futuras tales como la supervivencia, muerte o invalidez.

Previamente, definiremos el concepto de contrato de seguros y su tipología. En relación a la primera cuestión, la Ley 50/1980, de 8 de octubre, del Contrato de Seguro, en su artículo primero señala que un contrato de seguros es “aquél por el que el asegurador se obliga, mediante el cobro de una prima y para el caso de que se produzca el evento cuyo riesgo es objeto de cobertura a indemnizar, dentro de los límites pactados, el daño producido al asegurado o a satisfacer un capital, una renta u otras prestaciones convenidas”.

El riesgo asegurado puede ser de muy diversos tipos, dando lugar a diferentes clases de seguros. Atendiendo al riesgo asegurado, los seguros pueden clasificarse en seguros sobre las cosas y seguros sobre las personas.

(*) Profesoras Titulares de Escuela Universitaria del Departamento de Economía Aplicada II. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad del País Vasco.

¹) Regulado a través del Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante NFISD) y del Decreto Foral 107/2001, de 5 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, RISD).

²) Regulado a través de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante NFIRPF) y del Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante RIRPF).

³) Regulados por el Real Decreto Legislativo 1/2002 de 29 de Noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

⁴) Regulados por la Ley 25/1983, de 27 de octubre, sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria.

Los seguros sobre las cosas, como su propio nombre indica, cubren los riesgos que afectan a éstas. Entre ellos se encuentran el seguro de incendios, el seguro contra el robo, el seguro de defensa jurídica etc.

Por otra parte, los seguros sobre las personas comprenden todos los riesgos que puedan afectar a la existencia (seguro de vida), integridad corporal (seguro de accidentes) o salud (seguro de enfermedad) de una persona. También se pueden incluir dentro de los seguros sobre las personas al seguro de enterramiento o decesos, ampliamente extendido en nuestro entorno.

Sin embargo, la clasificación determinante de cara a entender el régimen tributario aplicable a los

seguros es la que diferencia entre “seguros de daños” y “seguros de sumas”.

Los seguros de daños son aquellos que indemnizan un daño sufrido, por lo que la prestación es objetivamente cuantificable. Los seguros de daños incluyen los seguros de cosas y seguros de personas que recaigan sobre la integridad y salud de las mismas. Los seguros de sumas, por el contrario, se caracterizan porque el valor del elemento asegurado no es objetivamente cuantificable. La no cuantificación objetiva implica que para determinar el rendimiento obtenido debamos acudir a criterios subjetivos. Los seguros sobre la existencia de las personas, o lo que es lo mismo seguros de vida, son considerados seguros de sumas.

Cuadro 1. CLASIFICACIÓN DE LOS SEGUROS

En base a su objeto		En base a su tratamiento fiscal
SEGUROS SOBRE LAS COSAS		SEGURO DE DAÑOS
SEGUROS SOBRE LAS PERSONAS	SOBRE LA INTEGRIDAD CORPORAL (SEGURO DE ACCIDENTES)	
	SOBRE LA SALUD (SEGURO DE ENFERMEDAD)	
	SEGURO DE DECESOS	
SOBRE LA EXISTENCIA (SEGURO DE VIDA)	Caso de MUERTE Caso de SUPERVIVENCIA MIXTOS	SEGURO DE SUMAS

Una vez delimitado el objeto de análisis del artículo, comenzaremos por señalar las diferencias existentes en el tratamiento fiscal de los seguros de

daños frente a los seguros de sumas, ya que los distintos tipos de seguros sobre las personas pueden encajar en una categoría u otra.

2. TRATAMIENTO FISCAL DE LOS SEGUROS DE DAÑOS QUE AFECTAN A LAS PERSONAS

Los seguros de daños son aquellos que indemnizan un daño sufrido siendo la prestación objetivamente cuantificable. Como se ha señalado previamente, los seguros de daños incluyen tanto los seguros sobre las cosas como determinados seguros sobre las personas, a saber, los seguros de accidentes, los seguros de enfermedad y los seguros de decesos. Si bien, al contrario de lo que ocurre para las cosas, no existe un mercado con el que valorar el daño sufrido por la persona, la aprobación de la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor estableció criterios objetivos para evaluar en términos monetarios este tipo de daños (los conocidos como "baremo").

En general, el tratamiento fiscal de los seguros de daños no debería ser especialmente complicado, dado que si su finalidad es indemnizatoria, la prestación percibida debería coincidir con el valor monetario del daño sufrido. No obstante, en aquellos casos en los que la indemnización recibida no coincida con la pérdida sufrida, se producirá una variación en la renta como indicador de la capacidad de pago del individuo de signo positivo o negativo en función de que el importe percibido sea mayor o menor que el valor monetario del daño sufrido.

De cara al IRPF, esta renta puede conceptualizarse de manera diferente en función de la naturaleza de la misma, según provengan del trabajo, de las actividades económicas, del capital (mobiliario e inmobiliario), de las ganancias y pérdidas patrimoniales ó de las imputaciones de renta que se establezcan por Norma Foral. La inclusión de un determinado rendimiento en una categoría u

otra conlleva importantes consecuencias dado que determina un régimen de liquidación diferente: diferentes reglas de valoración, diferentes porcentajes de integración, diferentes gastos deducibles etc.

En el caso de los seguros de daños que afectan a la integridad de las personas (seguro de accidentes) se establece la exención⁵ en el IRPF para las indemnizaciones percibidas como consecuencia de daños físicos, psíquicos o morales a personas⁶, por responder a la naturaleza reparadora del daño causado. No obstante, si la indemnización deriva de seguros concertados por los propios accidentados para cubrir dichos daños⁷, únicamente están exentas las cantidades recibidas hasta un límite de 150.000 €. Esta cuantía se eleva a 200.000 € si la lesión inhabilitara al percceptor para la realización de cualquier ocupación o actividad (situación equiparable a una incapacidad permanente absoluta), y a 300.000 € si adicionalmente el percceptor necesitara de la asistencia de otra persona para los actos más esenciales de la vida diaria (situación equiparable a una gran invalidez). Esta exención será aplicable también a los seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones con los trabajadores, siempre que el evento tenga su origen en los daños señalados⁸.

⁵) Artículo 9.5º. y 9.6º. de la NFIRPF.

⁶) La Instrucción 1/2008 de 31 de marzo, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la NFIRPF, ha establecido que por daños físicos o psíquicos hay que entender toda lesión de igual tipo que derive de causa violenta, súbita, externa, ajena a la intencionalidad del contribuyente y que produzca la invalidez, temporal o permanente. Por lo tanto solamente cuando la indemnización provenga de un evento que reúna las características anteriores se podrá aplicar esta exención.

⁷) Artículo 9.6º. de la NFIRPF.

⁸) Instrucción 1/2008 de 31 de marzo, de la Dirección General de Hacienda.

Por el contrario, cuando la indemnización tenga su origen en un seguro no concertado por el propio accidentado (caso de indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por idéntico tipo de daños a los ya señalados), están exentas⁹ las cuantías que legal o judicialmente estén reconocidas¹⁰.

En ambos casos, los excesos percibidos sobre las cuantías exentas constituirán renta de cara a su gravamen en el IRPF, si bien su calificación será diferente.

En concreto, en el caso de percepciones derivadas de contratos seguros concertados por los propios accidentados, es posible distinguir dos situaciones:

a) Si la percepción procede de un seguro colectivo que instrumente los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, tales excesos serán considerados rendimiento del trabajo.

b) En otros casos habrá que distinguir si la prestación tiene su origen en una situación de incapacidad permanente, en cuyo caso será considerado como rendimiento del capital mobiliario, ó si la prestación tiene su origen en una situación de incapacidad temporal, en cuyo caso se trataría de una ganancia de capital.

⁹ Artículo 9.5º. de la NFIRPF.

¹⁰ Por cuantías legales se entiende aquellas incluidas en el Anexo del texto refundido de la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, que contiene toda una lista de indemnizaciones por responsabilidad civil en accidentes de circulación, que responden a los daños y perjuicios causados comprensivos del valor de la pérdida sufrida y de la ganancia que hayan dejado de percibir, previstos, previsibles o que conocidamente se deriven del hecho generador, incluyendo los daños morales.

Sin embargo, lo excesos percibidos que se deriven de indemnizaciones por responsabilidad civil constituirán para el beneficiario una ganancia patrimonial.

Es necesario matizar que la prestación recibida por una situación de invalidez proveniente de un seguro individual de enfermedad en lugar de provenir de uno de accidente, no puede considerarse prestación por daños físicos, psíquicos o morales a personas, derivadas de contratos de seguro, al derivarse de un diagnóstico de enfermedad, y por tanto, la cantidad percibida no gozará de exención.

La exención referida anteriormente plantea por tanto problemas de equidad horizontal ya que la aplicación de la misma depende de la modalidad de contrato adoptada, seguro individual de accidentes o seguro individual de enfermedad, de tal manera que se producirán tratamientos fiscales diferentes para contribuyentes que se encuentren en idéntica situación objetiva.

Finalmente señalar que, en el caso de los contratos de seguros de decesos, las prestaciones percibidas por entierro o sepelio también estarán exentas, con el límite del importe total de los gastos incurridos¹¹.

¹¹ Artículo 9.23º. de la NFIRPF.

Cuadro 2. TRATAMIENTO FISCAL DE LOS SEGUROS DE DAÑOS QUE AFECTAN A LAS PERSONAS

TIPO DE SEGURO		TRATAMIENTO FISCAL
<i>Seguro de accidente</i>	Indemnizaciones por daños físicos, psíquicos o morales a personas a través de seguro concertado por los propios accidentados para cubrirlos	Exención hasta un límite de 150.000 €. (200.000 € para situación de incapacidad permanente absoluta, y 300.000 € para situación de gran invalidez) Gravamen de excesos sobre tales cantidades: a) Si la percepción procede de un seguro colectivo que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas → rendimiento del trabajo. b) En otros casos habrá que distinguir: b1) si incapacidad permanente → rendimiento del capital mobiliario b2) si incapacidad temporal → ganancia de capital.
	Indemnizaciones consecuencia de responsabilidad civil	Exención para las cuantías que legal o judicialmente estén reconocidas Gravamen de excesos sobre tales cantidades → ganancia patrimonial
<i>Seguro de enfermedad</i>		No exención de la cantidad percibida
<i>Seguro de decesos</i>		Exención con el límite del importe total de los gastos incurridos.

3. SEGUROS DE VIDA: DELIMITACIÓN DEL IMPUESTO QUE RESULTA APLICABLE

A continuación se analizará el tratamiento fiscal, que se da a los seguros de vida (que como ha quedado de manifiesto anteriormente son los seguros de sumas sobre las personas), en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto so-

bre la Renta de las Personas Físicas vigentes en el Territorio Histórico de Bizkaia. Para ello, resulta necesario delimitar previamente la sujeción de las prestaciones derivadas de los contratos de seguros de vida al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para lo que es necesario acudir al articulado de las Normas Forales de los respectivos impuestos.

La sujeción al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las cantidades percibidas de contratos de seguros de vida exige en primer lugar que el *beneficiario sea persona distinta del contratante*, originándose dos categorías diferentes de hecho imponible, con tratamiento fiscal distinto como se verá posteriormente:

a) Uno en el ámbito de las adquisiciones a título gratuito inter vivos, por donación o cualquier otro negocio jurídico, el cual da origen a dos tipos de situaciones sujetas, por suponer ambas meros actos de liberalidad por parte del contratante que obedecen a su voluntad individual¹²:

- Las percepciones de contratos de seguros sobre la vida, para el caso de sobrevivencia del asegurado
- Los contratos individuales de seguros sobre la vida, para el caso de fallecimiento del asegurado, cuando el mismo sea persona distinta del contratante.

b) Otro con sustantividad propia, el caso de “las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida cuando el beneficiario sea persona distinta del contratante”, cuyo contenido queda reducido al supuesto de las percepciones de contratos de seguros sobre la vida, para el caso de fallecimiento, bien del contratante, si se trata de un seguro individual (contratante = asegurado), bien del asegurado, si se trata de un seguro colectivo (contratante ≠ asegurado)¹³.

Tales percepciones estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tanto si se reciben de una sola vez, es decir en forma de capital,

¹²) Artículo 3.1 letra b) de la NFISD.

¹³) Artículo 3.1 letra c) de la NFISD.

como si se reciben en forma de prestaciones periódicas, rentas vitalicias o temporales¹⁴.

No obstante, hay que señalar que en el caso de percepción de rentas que hayan sido adquiridas a título lucrativo por un negocio inter vivos, hecho que se producirá cuando el contratante del seguro no coincida con el beneficiario de la renta, éstas estarán sujetas al IRPF independientemente de la sujeción al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que proceda como consecuencia de la constitución de la renta a título lucrativo por un negocio inter vivos¹⁵.

La regulación anterior se completa con los siguientes supuestos de no sujeción. Así, no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones las prestaciones recibidas por los beneficiarios de¹⁶:

a) Planes de Pensiones acogidos al Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

b) Entidades de Previsión Social Voluntaria acogidas a la Norma Foral 6/1988, de 7 de julio, sobre régimen fiscal de Entidades de Previsión Social Voluntaria.

c) Planes de Previsión Asegurados y los Planes de Previsión Social Empresarial a que se refiere la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

d) Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de pensiones regulados en la Di-

¹⁴) Artículo 13 del RISD.

¹⁵) Artículo 38.1 apartados b), c) y d) de la NFIRPF.

¹⁶) Artículo 3.3 de la NFISD. En cualquier caso, dicha mención no resultaría necesaria ya que la NFIRPF recoge expresamente que dichas prestaciones tienen la consideración de rendimientos del trabajo.

rectiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo”.

Una vez delimitada la sujeción de las prestaciones derivadas de los contratos de seguros de vida al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, podemos concluir que tales prestaciones quedarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en dos supuestos:

a) Cuando la persona contratante del seguro coincida con el beneficiario del mismo, tanto si las prestaciones se perciben en forma de capital como de renta.

b) Cuando se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos: que el contratante del seguro sea persona distinta del beneficiario, que la prestación sea en forma de renta, y además esta última se hubiese adquirido a título lucrativo por un negocio inter vivos.

Cuadro 3. IMPUESTO APLICABLE A LAS PRESTACIONES DERIVADAS DE LOS CONTRATOS DE SEGUROS DE VIDA

Contratante = Beneficiario	Percepción en forma de capital		IRPF
	Percepción en forma de renta		IRPF
Contratante ≠ Beneficiario	Percepción en forma de capital		ISD
	Percepción en forma de renta	Fallecimiento del asegurado	ISD
		Sobrevivencia del asegurado	Constitución de la renta
	Percepción de la renta		IRPF

4. RÉGIMEN FISCAL DE LOS SEGUROS DE VIDA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Tal y como hemos señalado en el apartado anterior, las percepciones derivadas de los contratos de seguros de vida sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones son aquellas en las que el contratante es persona distinta del beneficiario, con excepción de las percepciones en forma de renta que se hubiese adquirido a título lucrativo por un negocio inter vivos.

Dichas percepciones sujetas constituyen hecho imponible en dicho impuesto bajo dos categorías distintas:

1) adquisiciones a título gratuito inter vivos, por donación o cualquier otro negocio jurídico.

2) cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida.

Dentro de la primera categoría señalada, se incluyen las percepciones de contratos de seguros so-

bre la vida, para el caso de supervivencia del asegurado y las percepciones de contratos individuales de seguros sobre la vida, para el caso de fallecimiento del asegurado, cuando el mismo sea persona distinta del contratante. En la segunda, únicamente tienen cabida las percepciones de contratos de seguros sobre la vida, para el caso de fallecimiento, bien del contratante, si se trata de un seguro individual, bien del asegurado, si se trata de un seguro colectivo.

El pertenecer a una categoría u otra afecta al tratamiento tributario que reciben las prestaciones. Así, para las percepciones incluidas en la primera categoría, la base liquidable coincidirá con la imponible, mientras que en las incluidas en la segunda categoría la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las siguientes reducciones en función del parentesco entre el contratante del seguro y el beneficiario¹⁷:

- a) El 50 por 100, cuando sea el señalado en los grupos I y II.
- b) El 10 por 100, cuando sea el señalado en el grupo III¹⁸.

No obstante, en los seguros colectivos o contratados por las empresas en favor de sus empleados, las anteriores reducciones se practicarán en función del parentesco entre el asegurado y el beneficiario.

¹⁷) Artículo 19 apartado 11 de la NFISD.

¹⁸) De acuerdo con el artículo 19 apartado 9 de la NFISD tales grupos están formados por:

- a) Grupo I.- Colaterales de segundo grado por consanguinidad.
- b) Grupo II.- Colaterales de tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad, incluidos los resultantes de la constitución de una pareja de hecho por aplicación de la ley 2/2003, de 7 de mayo
- c) Grupo III.- Colaterales de cuarto grado, colaterales de segundo y tercer grado por afinidad, grados más distantes y extraños.

Por otra parte, se aplicará una reducción del 100 por 100 a los seguros de vida que traigan causa en actos de terrorismo, así como en servicios prestados en misiones internacionales humanitarias o de paz de carácter público. Esta reducción será aplicable a todos los posibles beneficiarios.

5.- RÉGIMEN FISCAL DE LOS SEGUROS DE VIDA EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Para analizar el tratamiento fiscal de los seguros de vida en el IRPF, el primer paso a realizar consistirá en la calificación de las percepciones derivadas de los contratos de seguros de vida en renta general o renta del ahorro, para su posterior cuantificación¹⁹.

Bajo la actual normativa, las percepciones derivadas de seguros de vida sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se califican en dos categorías de rendimientos: rendimientos del trabajo y rendimientos del capital mobiliario.

Las percepciones derivadas de seguros de vida calificadas como rendimiento de trabajo, son las prestaciones derivadas de los sistemas de previsión social²⁰, las cuales engloban las siguientes:

- Prestaciones percibidas por los beneficiarios de *Entidades de Previsión Social Voluntaria* y de los *Planes de Pensiones*

¹⁹) Calificar las rentas del contribuyente como renta general o como renta del ahorro tiene relevancia dado que las reglas que se utilizan para cuantificarlas difieren sustancialmente. Además la inclusión de las mismas en la base imponible general o en la base imponible del ahorro será determinante a la hora de calcular el importe de la cuota íntegra que les corresponde, dado que la base imponible general será gravada según la tarifa progresiva general, mientras que la base imponible del ahorro tributará al tipo fijo del 18%.

²⁰) Artículo 18, letra a) de la NFIRPF.

- Prestaciones percibidas por los beneficiarios de la *Mutualidades de Previsión Social*, cuando las aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas u objeto de reducción en la base imponible del impuesto.

- Prestaciones percibidas por los beneficiarios de los *Planes de Previsión Social Empresarial*.

- Prestaciones percibidas por los beneficiarios de *Seguros Colectivos* por jubilación o invalidez, distintos de los Planes de Previsión Social Empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas.

- Prestaciones percibidas por los beneficiarios de los *Planes de Previsión Asegurados*.

- Prestaciones percibidas por los beneficiarios de los *Seguros de Dependencia*.

Por otra parte, tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario las percepciones procedentes de operaciones de capitalización o de contratos de seguros de vida o invalidez, excepto cuando deban tributar como rendimientos del trabajo, según lo visto en el párrafo anterior²¹.

5.1. RÉGIMEN FISCAL DE LAS PERCEPCIONES DERIVADAS DE SEGUROS DE VIDA CALIFICADOS EN EL IRPF COMO RENDIMIENTOS DE TRABAJO

5.1.1 Percepciones en forma de renta.

Las prestaciones procedentes de los seguros de vida generadores de rendimientos del trabajo percibidas en forma de renta se incluirán en la base

²¹⁾ Artículo 38 de la NFIRPF.

imponible general, por el total de la cantidad percibida, excepto en el caso de prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios tanto de los contratos de seguros concertados con Mutualidades de Previsión Social, cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas u objeto de reducción en la base imponible de este Impuesto así como en el caso de los contratos de seguro colectivos, distintos de los planes de previsión empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas²².

Estas dos excepciones tienen un tratamiento fiscal distinto: en el primero de los casos se integrará en la base imponible la cuantía percibida que exceda de las aportaciones que no hayan sido objeto de reducción o minoración en la base imponible por incumplir los requisitos subjetivos²³ para su deducibilidad²⁴, mientras que en el segundo, el importe a integrar será el exceso de la cuantía percibida por encima de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador.

5.1.2 Percepciones en forma de capital.

A la hora de calcular el importe que debe ser

²²⁾ Artículo 18, letra a) apartados 3º a 8º de la NFIRPF.

²³⁾ Artículo 72.4 letra a) de la NFIRPF.

²⁴⁾ La Disposición Transitoria 9ª de la NFIRPF regula el Régimen Transitorio aplicable a las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguros concertados con Mutualidades de Previsión Social cuyas aportaciones, realizadas con anterioridad al 1 de enero de 1999, hayan sido objeto de minoración al menos en parte en la base imponible, señalando que deberán integrarse en la base imponible del impuesto en concepto de rendimientos del trabajo en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones a la mutualidad que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, de acuerdo con la legislación vigente en cada momento y, por tanto, hayan tributado previamente. Si no pudiera acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, se integrará el 75% de las prestaciones percibidas.

objeto de integración en la base imponible como consecuencia de la percepción de prestaciones recibidas en forma de capital procedentes de contratos de seguros de vida generadores de rendimientos de trabajo, es necesario diferenciar dos grupos debido al tratamiento diferenciado que ambos reciben.

Por un lado, el caso de las prestaciones percibidas por los beneficiarios de *Entidades de Previsión Social Voluntaria*, de *Planes de Pensiones*, de contratos de seguros concertados con *Mutualidades de Previsión Social* cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas u objeto de reducción en la base imponible, de *Planes de Previsión Empresarial*, los *Planes de Previsión Asegurados* y de los *Seguros de Dependencia*, y por otro lado, el caso de las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de *contratos de Seguros Colectivos*, distintos de los planes de previsión empresarial, que instrumenten compromisos por pensiones asumidos por las empresas.

5.1.2.1. Prestaciones percibidas por los beneficiarios de *Entidades de Previsión Social Voluntaria*, de *Planes de Pensiones*, de contratos de seguros concertados con *Mutualidades de Previsión Social*²⁵, de *Planes de Previsión Empresarial*, los *Planes de Previsión Asegurados* y de los *Seguros de Dependencia*

El tratamiento fiscal, a la hora de calcular el rendimiento íntegro derivado de la percepción de cantidades en forma de capital procedentes de este tipo de seguros de vida es integrar el 100% de la cantidad percibida. No obstante, la cantidad

²⁵⁾ "cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas u objeto de reducción en la base imponible".

percibida en forma de capital se integrará al 60% en los siguientes casos²⁶:

- cuando se trate de la primera prestación²⁷ percibida y hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

- cuando se trate de prestaciones de invalidez o dependencia.

- cuando tratándose de sucesivas prestaciones por la misma contingencia, haya transcurrido el plazo de 5 años desde la primera prestación percibida o cada una de las anteriores integradas al porcentaje reducido (cada cinco años, una con porcentaje reducido), cuando las aportaciones guarden una periodicidad y regularidad suficientes en los términos establecidos reglamentariamente. En este sentido, se entenderá que las aportaciones satisfechas guardan una periodicidad y regularidad suficientes a estos efectos cuando el periodo medio de permanencia sea superior a la mitad del número de años transcurridos entre la fecha de la percepción y la fecha de la primera aportación.

El periodo medio de permanencia de las aportaciones será el resultado de calcular el sumatorio de las aportaciones multiplicadas por su número de años de permanencia y dividirlo entre la suma total de las aportaciones satisfechas²⁸.

Sin embargo, es preciso tener en cuenta las siguientes matizaciones:

- En el caso de prestaciones por jubilación o in-

²⁶⁾ Artículo 19.2 letra b) de la NFIRPF.

²⁷⁾ Se entenderá por primera prestación el conjunto de cantidades percibidas en forma de capital en un mismo periodo impositivo por el acaecimiento de cada contingencia cubierta.

²⁸⁾ Artículo 15.4 del RIRPF.

validez abonadas por Mutualidades de Previsión Social cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas u objeto de reducción en la base imponible, el rendimiento sobre el que se aplica el porcentaje de integración (100% o 60%) se obtiene restando a la prestación percibida las aportaciones que no pudieron reducirse en la base imponible²⁹.

5.1.2.2. Prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de Seguros Colectivos³⁰.

De cara al tratamiento fiscal a aplicar a las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de *contratos de Seguros Colectivos*, distintos de los planes de previsión empresarial, que instrumenten compromisos por pensiones asumidos por las empresas, hay que distinguir dos supuestos en base a si las primas pagadas por los empresarios han sido imputadas a los trabajadores como rendimiento en especie o no³¹.

A) Cuando las aportaciones efectuadas por los empresarios hayan sido imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones como rendimiento en especie, los coeficientes multiplicadores de integración se aplicarán sobre la cuantía que exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador, dado que éstas ya habrán tributado previamente. Dichos coeficientes serán:

a) En el caso de prestaciones por jubilación:

- El 100% con respecto a la parte correspondiente a primas satisfechas hasta dos años de antelación a la fecha en que se percibe la prestación de jubilación.
- El 60% con respecto a la parte correspondiente a primas satisfechas con más de dos años (hasta cinco años) de antelación a la fecha en que se percibe la prestación de jubilación.
- El 25% con respecto a la parte correspondiente a primas satisfechas con más de cinco años de antelación a la fecha en que se percibe la prestación de jubilación³².

No obstante todo lo anterior, el porcentaje aplicable será del 25% para la totalidad del rendimiento a computar en la base imponible, sin necesidad de atribuir dicho rendimiento en función de la antigüedad de las primas, cuando hayan transcurrido más de ocho años desde el pago de la primera prima y siempre que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guarden una periodicidad y regularidad suficientes, en los términos que reglamentariamente se establezcan. Este requisito se cumple cuando el periodo medio de permanencia de las primas haya sido superior a cuatro años, señalando que el periodo medio de permanencia de las primas será el resultado de calcular el sumatorio de las

²⁹⁾ Véanse notas al pie 22 y 23.

³⁰⁾ "distintos de los planes de previsión empresarial, que instrumenten compromisos por pensiones asumidos por las empresas".

³¹⁾ Artículo 19.2 letra c) de la NFIRPF.

³²⁾ El RIRPF establece que para calcular el rendimiento imputable a cada prima se multiplicará el rendimiento total por el coeficiente que resulte del siguiente cociente:

- en el numerador, el resultado de multiplicar la prima correspondiente por el número de años transcurridos desde que se pagó hasta el cobro de la percepción.

- en el denominador, la suma de los productos resultantes de multiplicar cada prima por el número de años transcurridos entre su pago y el cobro de la percepción.

primas multiplicadas por su número de años de permanencia y dividirlo entre la suma total de las primas satisfechas³³.

- b) En el caso de prestaciones por invalidez:
- El 25% si derivan de contratos de seguros concertados con más de ocho años de antigüedad, siempre que las primas satisfechas guarden una periodicidad y regularidad suficientes en los mismo términos señalados en el apartado anterior.
 - El 25% si derivan de prestaciones por invalidez absoluta y permanente para todo trabajo y gran invalidez.
 - El 60% si derivan del resto de las prestaciones por invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros colectivos.

B) Cuando las aportaciones efectuadas por los empresarios no hayan sido imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones como rendimiento en especie, los coeficientes multiplicadores de integración se aplicarán sobre la cuantía que exceda de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador, si existiesen, dado que éstas ya habrán tributado previamente. En este caso, los coeficientes de integración ascenderán a:

- a) En el caso de prestaciones por jubilación:
- El 100% con respecto a la parte del rendimiento correspondiente a primas satisfe-

chas hasta dos años de antelación a la fecha en que se percibe la prestación de jubilación.

- El 60% con respecto a la parte del rendimiento correspondiente a primas satisfechas con más de dos años de antelación a la fecha en que se percibe la prestación de jubilación.
- b) En el caso de prestaciones por invalidez:
- El 60%.

Para finalizar señalar que el reglamento³⁴ establece un procedimiento abreviado a efectos de determinar qué parte del rendimiento sometido a tributación corresponde a cada prima, procedimiento aplicable tanto en el caso de que los contratos tengan primas periódicas como extraordinarias³⁵.

³⁴⁾ Artículo 15.7 del RIRPF.

³⁵⁾ Véase nota al pie 32.

³⁶⁾ Véase nota al pie 24.

³⁷⁾ "cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas u objeto de reducción en la base imponible".

³⁸⁾ Se entenderá por primera prestación el conjunto de cantidades percibidas en forma de capital en un mismo periodo impositivo por el acaecimiento de cada contingencia.

³⁹⁾ "distintos de los planes de previsión empresarial, que instrumenten compromisos por pensiones asumidos por las empresas"

³³⁾ Artículo 15.5 del RIRPF.

Cuadro 4. RÉGIMEN FISCAL DE LAS PERCEPCIONES DERIVADAS DE SEGUROS DE VIDA CALIFICADOS EN EL IRPF COMO RENDIMIENTOS DE TRABAJO

PERCEPCIONES	RENDIMIENTO	COEFICIENTE INTEGRADOR EN LA BI GENERAL	
Percepciones en forma de renta	a) Prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por beneficiarios de contratos de seguros concertados con Mutualidades de Previsión Social ³⁶	Prestación percibida menos las aportaciones no reducidas o minoradas	100%
	b) Prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por beneficiarios de contratos de Seguro Colectivos, distintos de los Planes de Previsión Empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas	Prestación percibida menos contribuciones imputadas y aportaciones realizadas por el trabajador	100%
	c) Otras prestaciones	Prestación percibida	100%
Percepciones en forma de capital	a) Prestaciones percibidas por los beneficiarios de Entidades de Previsión Social Voluntaria, de Planes de Pensiones, de contratos de seguros concertados con Mutualidades de Previsión Social ³⁷ , de Planes de Previsión Empresarial, los Planes de Previsión Asegurados y de los Seguros de Dependencia	Prestación percibida	- 60% si es la primera prestación ³⁸ y han transcurrido más de dos años desde la primera aportación. - 60% si es prestación de invalidez o dependencia. - 60% si no es prestación de invalidez o dependencia y, han transcurrido 5 años desde la primera prestación percibida o cada una de las anteriores integradas al porcentaje reducido. -100% en el resto de los casos
	b) Prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de Seguros Colectivos ³⁹ . b.1) Si las aportaciones efectuadas por los empresarios han sido imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones. b.1.1) Prestaciones por jubilación b.1.2) Prestaciones por invalidez b.2) Si las aportaciones efectuadas por los empresarios no han sido imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones. b.2.1) Prestaciones por jubilación b.2.2) Prestaciones por invalidez	Prestación percibida menos contribuciones imputadas y aportaciones realizadas por el trabajador	- 100% de la parte correspondiente a primas satisfechas hasta dos años de antelación a la fecha en que se percibe la prestación de jubilación. - 60% de la parte correspondiente a primas satisfechas con más de dos años (hasta cinco años) de antelación a la fecha en que se percibe la prestación de jubilación. - 25% de la parte correspondiente a primas satisfechas con más de cinco años de antelación a la fecha en que se percibe la prestación de jubilación. - 25% del rendimiento total si han transcurrido más de ocho años desde el pago de la primera prima y el periodo medio de permanencia de las primas ha sido superior a cuatro años - 25% si son contratos concertados con más de ocho años de antigüedad, y periodo medio de permanencia de las primas superior a cuatro años - 25% si derivan de prestaciones por invalidez absoluta y permanente para todo trabajo y gran invalidez. - 60% si derivan del resto de las prestaciones por invalidez - 100% de la parte correspondiente a primas satisfechas hasta dos años de antelación a la fecha en que se percibe la prestación de jubilación. - 60% de la parte correspondiente a primas satisfechas con más de dos años de antelación. 60%

5.2. RÉGIMEN FISCAL DE LAS PERCEPCIONES DERIVADAS DE SEGUROS DE VIDA CALIFICADOS EN EL IRPF COMO RENDIMIENTOS DE CAPITAL MOBILIARIO

5.2.1 Percepciones en forma de renta

El tratamiento fiscal otorgado a las percepciones en forma de renta derivadas de seguros de vida calificados en el IRPF como rendimientos de capital mobiliario, exige diferenciar entre rentas inmediatas y rentas diferidas, las cuales pueden tener a su vez carácter vitalicio o temporal⁴⁰.

A) Rentas inmediatas:

A1) Rentas vitalicias inmediatas: Se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad recibida los porcentajes siguientes, los cuales dependen de la edad del rentista en el momento de constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda su vigencia:

- 40% cuando el perceptor tenga menos de 40 años.
- 35% cuando el perceptor tenga entre 40 y 49 años.
- 28% cuando el perceptor tenga entre 50 y 59 años.
- 24% cuando el perceptor tenga entre 60 y 65 años.
- 20% cuando el perceptor tenga entre 66 y 69 años.
- 8% cuando el perceptor tenga 70 o más años.

A2) Rentas temporales inmediatas: Se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad recibida los porcentajes siguientes, los cuales dependen de la duración de la renta:

- 12% cuando la renta tenga una duración igual o inferior a cinco años.
- 16% cuando la renta tenga una duración superior a cinco e igual o inferior a diez años.
- 20% cuando la renta tenga una duración superior a diez e igual o inferior a quince años.
- 25% cuando la renta tenga una duración superior a quince años.

B) Rentas diferidas:

En el caso de las rentas diferidas el tratamiento fiscal es diferente debido al hecho de que por el tiempo transcurrido entre el momento del pago de las primas y el momento de constitución de las rentas existe una rentabilidad adicional a la que se genera en el caso de las rentas inmediatas. Por ello, el rendimiento a computar en la base imponible del ahorro como rendimiento del capital mobiliario estará formado por la suma de dos componentes.

El primero de ellos se obtendrá aplicando a cada anualidad el porcentaje que proceda de los señalados en el caso de las rentas inmediatas, en función de que la renta sea temporal o vitalicia. El segundo se obtendrá atribuyendo a cada año la rentabilidad diferida hasta el momento de constitución de la renta. La rentabilidad diferida vendrá determinada por la diferencia entre el valor actual financiero-actuarial de la renta que se constituye y el importe de las primas satisfechas y dicha cantidad se repartirá linealmente durante los diez primeros

⁴⁰⁾ Artículo 38.1 letras b) a f) de la NFIRPF.

años de cobro de la renta, de ser vitalicia, y entre los años de duración de la misma, con el máximo de diez años, de ser temporal⁴¹.

Sin embargo hay que tener en cuenta tres matizaciones:

1) *Rentas diferidas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos:*

El rendimiento a computar estará formado únicamente por el primero de los componentes señalados, dado que la rentabilidad acumulada hasta la constitución de la renta se encuentra sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como ya se señaló en su momento.

2) *Prestaciones por jubilación o invalidez de determinados contratos de seguro de rentas diferidas en los que no haya existido ningún tipo de movilización de las provisiones del contrato de seguro durante su vigencia.*

La forma de tributación difiere de la anteriormente señalada en el sentido en que ya no se tributará desde el momento en que se empiecen a percibir las rentas, sino que se tributará a partir del momento en el que la suma de las rentas percibidas supere la cuantía de las primas satisfechas en virtud de contrato o, en el caso de que la renta haya sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, cuando exceda el valor actuarial de las rentas en el momento de la constitución de éstas. En estos casos no resultarán aplicables en ningún caso los porcentajes de integración antes señalados.

Para la aplicación de este régimen especial será

⁴¹⁾ Artículo 44 del RIRPF.

necesario cumplir los siguientes requisitos:

- En el caso de prestaciones por jubilación, que el contrato se haya concertado, al menos, con dos años de anterioridad a la fecha de jubilación.

- Las contingencias por las que pueden percibirse las prestaciones serán las siguientes: jubilación, incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo y muerte del partícipe o beneficiario, que pueda generar derecho de viudedad, orfandad o a favor de otros herederos o personas designadas⁴².

- Se entenderá que se ha producido algún tipo de movilización de las provisiones del contrato de seguro cuando se incumplan las limitaciones que, en relación con el ejercicio de los derechos económicos, establece la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, y su normativa de desarrollo, respecto a los seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones de las empresas⁴³.

3) *Planes individuales de ahorro sistemático.*

Los comúnmente denominados PIAS constituyen una modalidad de seguro individual de vida en los que el contratante, el asegurado y el beneficiario coinciden en la misma persona. Las prestaciones de este tipo de seguros tienen la forma de rentas vitalicias diferidas a prima periódica a las cuales se concede un tratamiento fiscal privilegiado. Dicho tratamiento consiste en que queda exenta la rentabi-

⁴²⁾ Artículo 8.6 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

⁴³⁾ Artículo 45 del RIRPF.

lidad diferida hasta el momento de constitución de la renta, tributándose por lo tanto como si se tratara de una renta inmediata⁴⁴.

Los requisitos que deben cumplir dichos planes para poder disfrutar de este favorable tratamiento fiscal son los siguientes:

- El límite máximo anual satisfecho en concepto de primas a este tipo de contratos es de 8.000 euros, e independiente de los límites a aportaciones a sistemas de previsión social.

- El importe total de las primas acumuladas en estos contratos no podrá superar la cuantía total de 240.000 euros por contribuyente.

- La primera prima satisfecha deberá tener una antigüedad superior a 10 años en el momento de la constitución de la renta vitalicia.

En el supuesto de disposición, total o parcial, de los derechos económicos acumulados antes de la constitución de la renta vitalicia se tributará conforme a lo previsto para las rentas vitalicias diferidas en proporción a la disposición realizada. A estos efectos, se considerará que la cantidad recuperada corresponde a las primas satisfechas en primer lugar, incluida su correspondiente rentabilidad.

Por otro lado, en el caso de anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, el contribuyente deberá integrar en el período impositivo en el que se produzca la anticipación, la rentabilidad diferida generada que estuvo exenta en periodos anteriores.

Por último, es necesario señalar dos consideraciones comunes para las rentas inmediatas y diferidas:

En primer lugar, indicar que en el caso de *extinción de las rentas temporales o vitalicias, cuando la extinción de la renta tenga su origen en el ejercicio del derecho de rescate*, el rendimiento del capital mobiliario a computar por esta situación será el resultado de la siguiente operación:

- + Importe percibido por el rescate.
- + Rentas satisfechas hasta la fecha.
- Primas satisfechas.
- Importe de las rentas percibidas que ha tributado hasta la fecha.

En el caso de que la renta se hubiese adquirido a título lucrativo inter vivos adicionalmente se restará la rentabilidad acumulada hasta la constitución de las rentas, al haber tributado ya este importe en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En segundo lugar, matizar que *los seguros de vida o invalidez que prevean prestaciones en forma de capital y dicho capital se destine a la constitución de rentas vitalicias o temporales*, siempre que esta posibilidad de conversión se recoja en el contrato de seguro, tributarán de acuerdo a lo establecido en el apartado relativo a rentas diferidas. No obstante, esto no resultará de aplicación cuando el capital se ponga a disposición del contribuyente por cualquier medio.

5.2.2 Percepciones en forma de capital

Cuando, como consecuencia de operaciones de capitalización o de contratos de seguros de vida o invalidez, excepto aquellas cuyo rendimiento deba tributar como procedente del trabajo en el IRPF, se perciba un capital diferido, el rendimiento del capital mobiliario vendrá determinado por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas⁴⁵.

⁴⁴⁾ Disposición Adicional Tercera de la NFIRPF.

⁴⁵⁾ Artículo 38.1 letra a) de la NFIRPF.

Por otra parte, señalar que se ha establecido un régimen transitorio de compensación para contratos anteriores al 1 de enero de 2007, debido a la nueva regulación introducida por la NFIRPF. Dicha regulación consiste en integrar el rendimiento en la nueva base imponible del ahorro, base gravada al tipo de gravamen fijo del 18%, en vez de integrarlo en la base imponible general, con la aplicación, en

los supuestos de irregularidad en las percepciones, de algún tipo de coeficiente de integración reducido, y gravándose tal rendimiento según la tarifa progresiva general. Dado que, comparando ambos regímenes, es posible que haya contribuyentes que hayan salido perjudicados por esta modificación normativa, se ha regulado una deducción especial en la cuota para los contribuyentes afectados⁴⁶.

Cuadro 5. RÉGIMEN FISCAL DE LAS PERCEPCIONES DERIVADAS DE SEGUROS DE VIDA CALIFICADOS EN EL IRPF COMO RENDIMIENTOS DE CAPITAL MOBILIARIO

PERCEPCIONES		RENDIMIENTO A INTEGRAR EN LA BI DEL AHORRO
<i>Percepciones en forma de renta</i>	a) Rentas inmediatas	El resultado de aplicar a cada anualidad recibida los porcentajes siguientes: - 40% si el perceptor era menor de 40 años en el momento de constitución de la renta - 35% si tuviera entre 40 y 49 años - 28% si tuviera entre 50 y 59 años - 24% si tuviera entre 60 y 65 años - 20% si tuviera entre 66 y 69 años - 8% si tuviera 70 o más años
	a1) Vitalicias	
	a2) Temporales	El resultado de aplicar a cada anualidad recibida los porcentajes siguientes: - 12% cuando la renta tenga una duración igual o inferior a cinco años - 16% cuando la renta tenga una duración superior a cinco e igual o inferior a diez años - 20% cuando la renta tenga una duración superior a diez e igual o inferior a quince años - 25% cuando la renta tenga una duración superior a quince años
	b) Rentas diferidas	Suma de dos componentes. 1º Calculado según lo señalado para las rentas inmediatas vitalicias. 2º Atribuyendo de forma lineal en un plazo de 10 años la rentabilidad diferida hasta el momento de constitución de la renta.
b1) Vitalicias		
	b2) Temporales	Suma de dos componentes. 1º Calculado según lo señalado para las rentas inmediatas temporales. 2º Atribuyendo de forma lineal durante la duración de la misma, con el máximo de 10 años, la rentabilidad diferida hasta el momento de constitución de la renta
	c) Consideraciones comunes a las rentas inmediatas y temporales	a) En el caso de extinción de las rentas temporales o vitalicias, cuando la extinción de la renta tenga su origen en el ejercicio del derecho de rescate, el rendimiento del capital mobiliario a computar, por esta situación será el resultado de la siguiente operación: + Importe percibido por el rescate. + Rentas satisfechas hasta la fecha. - Primas satisfechas - Importe de las rentas percibidas que ha tributado hasta la fecha. b) Los seguros de vida o invalidez que prevean prestaciones en forma de capital y dicho capital se destine a la constitución de rentas vitalicias o temporales, siempre que esta posibilidad de conversión se recoja en el contrato de seguro, tributarán de acuerdo a lo establecido en el apartado relativo a rentas diferidas. No obstante, esto no resultará de aplicación cuando el capital se ponga a disposición del contribuyente por cualquier medio
<i>Percepciones en forma de capital</i>		Diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas

⁴⁶⁾ Disposición Transitoria 5ª del RIRPF.

5.2.3 Tratamiento especial: los Unit Linked

Los seguros denominados Unit Linked son seguros de vida en los que el tomador asume el riesgo de la inversión, aunque la titularidad de los activos corresponde a la aseguradora.

Existen unos requisitos que deben cumplir estos seguros⁴⁷ para aplicarles el régimen general correspondiente a los seguros de vida analizados en los apartados anteriores.

Dichos requisitos, que deberán cumplirse durante toda la vigencia del contrato, son los siguientes:

A) Que no se otorgue al tomador la facultad de modificar las inversiones afectas a la póliza.

B) Que las provisiones matemáticas se encuentren invertidas en:

1º: Acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva predeterminadas en los contratos, siempre que se trate de instituciones de inversión colectiva adaptadas a la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, o amparadas por la Directiva 85/611/CEE, del Consejo, de 20 de diciembre de 1985.

2º: Conjuntos de activos reflejados de forma separada en el balance de la entidad aseguradora, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) La determinación de los activos integrantes de cada uno de los distintos conjuntos de activos separados deberá corresponder, en todo momento, a la entidad aseguradora quien, a estos efectos, gozará de plena libertad para elegir los activos con sujeción, únicamente, a criterios generales predetermi-

nados relativos al perfil de riesgo del conjunto de activos o a otras circunstancias objetivas.

b) La inversión de las provisiones deberá efectuarse en los activos aptos para la inversión de las provisiones técnicas, recogidos en el artículo 50 del Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, aprobado por el Real Decreto 2.486/1998, de 20 de noviembre, con excepción de los bienes inmuebles y derechos reales inmobiliarios.

c) Las inversiones de cada conjunto de activos deberán cumplir los límites de diversificación y dispersión establecidos, con carácter general, para los contratos de seguro por el texto refundido de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 5 de marzo, su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 2.486/1998, de 20 de noviembre, y demás normas que se dicten en desarrollo de aquélla.

No obstante, se entenderá que cumplen tales requisitos aquellos conjuntos de activos que traten de desarrollar una política de inversión caracterizada por reproducir un determinado índice bursátil o de renta fija representativo de algunos de los mercados secundarios oficiales de valores de la Unión Europea.

d) El tomador únicamente tendrá la facultad de elegir, entre los distintos conjuntos separados de activos, en cuáles debe invertir la entidad aseguradora la provisión matemática del seguro, pero en ningún caso podrá intervenir en la determinación de los activos concretos en los que, dentro de cada conjunto separado, se invierten tales provisiones.

En estos contratos, el tomador o el asegurado podrán elegir, de acuerdo con las especificaciones

⁴⁷ Artículo 59.2 de la NFIRPF.

de la póliza, entre las distintas instituciones de inversión colectiva o conjuntos separados de activos, expresamente designados en los contratos, sin que puedan producirse especificaciones singulares para cada tomador o asegurado.

El incumplimiento de alguno de los requisitos anteriormente señalados implicará la imputación como rendimiento de capital mobiliario, de cada período impositivo, de la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período impositivo en aquellos contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión. En el momento de la percepción de las cantidades procedentes de estos contratos, el importe imputado minorará el rendimiento del capital mobiliario a computar.

6.- BIBLIOGRAFÍA

- DECRETO 87/1984, de 20 de Febrero, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria.
- DECRETO FORAL 107/2001, de 5 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- DECRETO FORAL 207/2007, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- DECRETO FORAL NORMATIVO 3/1993, de 22 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- LEY 50/1980, de 8 de octubre, del Contrato de Seguro.
- LEY 25/1983, de 27 de octubre, sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria.
- LEY 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los Seguros Privados.
- NORMA FORAL 6/1988, de 30 de junio, sobre Régimen Fiscal de Entidades de Previsión Social Voluntaria.
- NORMA FORAL 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas.
- REAL DECRETO 304/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de los Planes de Pensiones.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2002, de 29 de Noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES POR LAS NORMAS FORALES DE MEDIDAS FISCALES DE 2008

JUAN IGNACIO MARTÍNEZ ALONSO (*)

Lejos queda ya la Ley 19/1989, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades, que introdujo en la normativa interna española la armonización del derecho de sociedades, siguiendo las directrices de la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, y la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas.

Los siguientes pasos en la adaptación de nuestra legislación interna a la normativa comunitaria fueron la aprobación del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (LSA) mediante el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, la aprobación del Plan General de Contabilidad, a través del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y la publicación de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

Este cuerpo normativo fue complementado mediante las sucesivas adaptaciones sectoriales del

Plan General de Contabilidad, así como por las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

No se puede obviar la importancia que ha tenido en la búsqueda de una mayor armonización contable el Reglamento (CE) N.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad así como sus interpretaciones.

El Libro Blanco de Contabilidad, fechado el 25 de junio de 2002, recomendó que los principios y criterios contables que las empresas españolas debían aplicar en la elaboración de las cuentas anuales individuales tenían que ser los recogidos en la normativa nacional, pero en sintonía con lo regulado en las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea. Posteriormente la Disposición Final 11ª de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, incorporó en nuestro Derecho Mercantil Contable las citadas Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea, a los exclusivos efectos de las cuentas anuales consolidadas.

(*) Servicio de Inspección de Tributos. Diputación Foral de Álava

Para ajustarse a los criterios incluidos en los Reglamentos de la Unión Europea por los que se adoptan las Normas Internacionales de Información Financiera, en aquellos aspectos sustanciales que dichos Reglamentos regulen con carácter obligatorio, se aprobó la Ley 16/2007 de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional, que reformó la legislación mercantil en materia contable incluida en el Código de Comercio y en la LSA.

La publicación posterior de los Reales Decretos 1514/2007 y 1515/2007, que aprobaron el Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, ha supuesto la necesidad de adaptar la normativa del Impuesto sobre Sociedades a los nuevos criterios y reglas aprobados por dichos planes.

Esta adaptación es la que realiza la Norma Foral de Medidas Fiscales para incentivar la actividad económica, de adaptación del Impuesto sobre Sociedades a la reforma contable y otras medidas tributarias (Norma Foral 14/2008 en Álava, Norma Foral 5/2008 en Bizkaia y Norma Foral 3/2008 en Gipuzkoa), que junto a una serie de novedades para impulsar la economía –como la popular deducción en la cuota líquida del IRPF de 400 euros anuales o el tratamiento tributario para incentivar la cesión temporal a terceros del derecho de uso o explotación de la propiedad intelectual o industrial– adapta la regulación del Impuesto sobre Sociedades a la normativa contable, como consecuencia del nuevo Plan General de Contabilidad, y que es objeto de estas notas.

Por otra parte, la adopción de un nuevo plan contable implica determinados cambios que las empresas deben realizar en el balance de apertura de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de

2008, previstos en el Propio Plan General de Contabilidad, cuya Disposición Transitoria Primera indica que la contrapartida de los ajustes que deben realizarse para dar cumplimiento a la primera aplicación será una partida de reservas.

En estas líneas se comentan algunas rigideces que se van a producir entre la normativa contable y la fiscal, sobre todo en el primer ejercicio de aplicación del nuevo PGC.

Algunas posibles soluciones que está realizando Territorio Común ya se conocen, como el Real Decreto 1793/2008, que modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, y fija un régimen transitorio especial para las provisiones por reparaciones extraordinarias o de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, así como para los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales. En el mismo sentido se conoce el Proyecto de Ley conocido como “*de supresión del Impuesto sobre Patrimonio*” que establece el régimen fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación del PGC, que fija como criterio general que los cargos y abonos a partidas de reservas que tengan la consideración de gastos o ingresos –decrementos e incrementos en el patrimonio neto– se integrarán en la base imponible del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008.

Sin embargo se está achacando a esta reforma que se está separando del principio de neutralidad que debe seguir la transición al nuevo PGC, y que puede modificar la carga fiscal de las empresas sin que su capacidad contributiva se haya visto incrementada o disminuida por estas modificaciones contables, y actualmente se están haciendo observaciones desde algunos colectivos profesionales que pueden ser tenidas en cuenta en los procesos de desarrollo reglamentario de la Norma Foral de Medidas.

En las siguientes páginas se va a intentar hacer un repaso de las modificaciones introducidas por la Norma Foral de Medidas Fiscales en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con la modesta voluntad de aclarar algunas zonas oscuras causadas por las discrepancias entre la normativa contable y la fiscal, principalmente en el momento de primera aplicación del nuevo PGC, sabiendo que van a quedar dudas de carácter legal cuya resolución está ahora en el tintero de los legisladores forales y de matiz reglamentario en la lista de deberes de las Diputaciones Forales.

Reducción de ingresos procedentes de la propiedad intelectual o industrial.

Tras haber sido derogado con efectos desde el 1 de enero de 2007 el contenido del artículo 22 bis "Deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero" por la Disposición Derogatoria única de la Norma Foral 13/2007 (Álava), la Norma Foral 6/2007 (Bizkaia) y el Decreto Foral Normativo 3/2007 (Gipuzkoa), se utiliza ahora este vacío para incluir una reducción de ingresos procedentes de la propiedad intelectual o industrial.

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008, no se integrará en la base imponible el 30% de los ingresos correspondientes a la explotación mediante la cesión a terceros del derecho de uso o explotación de la propiedad intelectual o industrial de la entidad, siempre que tal cesión se realice con carácter temporal y no implique la enajenación de los elementos patrimoniales correspondientes.

Se incorpora también un porcentaje incrementado, para los supuestos en los que la propiedad intelectual o industrial haya sido desarrollada por la pro-

pia entidad, que asciende al 60%. Este incremento del porcentaje general es debido a una mayor protección del desarrollo de las patentes y los certificados de protección de modelos de utilidad, y puede contribuir a reducir la importación de tecnología.

Esta reducción es complementaria de los incentivos fiscales previstos para las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, de forma que las ventajas no acaben con la creación de estos activos intangibles, sino que continúen aplicándose sobre los resultados de estas actividades cuando se exploten mediante la cesión a terceros de los derechos creados.

Esta reducción no se aplica a todo tipo de actividades, y excluye algunos rendimientos que proceden de actividades económicas en las que la figura de cesión del derecho de uso o explotación de la propiedad intelectual o industrial es la habitual para la comercialización de sus derechos. De esta forma, en ningún caso darán derecho a la reducción los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, ni de programas informáticos de exclusiva aplicación comercial.

Se establecen dos requisitos para la aplicación de esta reducción:

- a) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.

- b) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal.

La nueva regulación establece que esta reducción deberá tenerse en cuenta para el cálculo de la cuota que hubiera correspondido ingresar en la Hacienda Foral cuando se deba aplicar la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional.

En el supuesto de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal el mecanismo de eliminación de los ingresos y gastos de las sociedades que integran el grupo consolidado eliminaría la ventaja de reducir el porcentaje de integración en un 30% o un 60% de los ingresos correspondientes a esta cesión, por lo que la norma establece que no serán objeto de eliminación los ingresos y gastos derivados de la cesión para determinar la base imponible del grupo fiscal.

La normativa de Territorio Común aplicable desde 1 de enero de 2008 (Disposición Adicional 8ª de la Ley 16/2007, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea) también contempla que los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible sólo en un 50% de su importe. Sin embargo es requisito para la aplicación de la reducción que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión.

Además esta regulación introduce otro límite cuantitativo que no existe en los territorios forales al establecer que este incentivo no se aplicará a partir

del período impositivo siguiente a aquel en que los ingresos procedentes de la cesión de cada activo, computados desde el inicio de la misma y que hayan tenido derecho a la reducción, superen el coste del activo creado multiplicado por seis.

Aunque esta nueva reducción en la base imponible en Territorio Común es reciente ya se ha presentado una enmienda por parte del Grupo Parlamentario Catalán, que propone su aplicación al supuesto en el que la entidad cedente ostente los correspondientes derechos que le permitan la explotación, autorización de uso o licencia de derechos, cuando en la actualidad esta reducción solo se aplica cuando la entidad cedente haya creado o desarrollado los activos objeto de cesión (en territorio foral se admite la reducción para la cedente que no ha creado o desarrollado los activos, pero limitada al 30%). Además esta enmienda propone la inclusión entre estos activos de los intangibles de comercialización y mercadotecnia (marcas, Know-how, técnicas comerciales, etc.) para favorecer la transformación de activos intangibles tecnológicos en intangibles comerciales.

En el mes de febrero de 2008 se tuvo respuesta de la notificación efectuada a la Comisión Europea en agosto de 2007 por si esta medida pudiera ser considerada ayuda de Estado y conseguir la autorización a que se refiere el apartado 3 del artículo 88 del Tratado de la Unión Europea. La Comisión ha resuelto el expediente y ha considerado que es una medida de carácter general destinada a crear un incentivo para que las empresas inviertan en I+D en beneficio de la economía española en su conjunto y no está destinada a una categoría específica de empresa o región, por lo que no constituye una ayuda estatal.

En particular, se ha constatado que todas las empresas, con independencia de su tamaño o sec-

tor, podrán acceder a la exención fiscal, que no habrá restricciones con respecto a la localización de las actividades elegibles, y que la administración pública no tendrá poder discrecional sobre la aplicación de la medida puesto que los criterios son objetivos y están definidos previamente en las normas de aplicación, por lo que la Comisión concluye que la ventaja fiscal se enmarca en la lógica del sistema impositivo español

Aunque las Instituciones forales no han notificado esta medida a Bruselas, el gran parecido conceptual de la reducción establecida en nuestros territorios no suscita dudas sobre la conclusión que pudiera adoptar la Comisión Europea.

Régimen tributario de los partidos políticos

La anterior redacción del artículo 121 de la NFIS, referido a las rentas exentas obtenidas por las entidades parcialmente exentas, contenía una mención expresa a los partidos políticos. La Norma Foral de Medidas Fiscales incluye ahora un párrafo por el que se establece que tratándose de partidos políticos, quedan exentos los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran su patrimonio. Asimismo, quedan exentos los rendimientos procedentes de sus explotaciones económicas propias, si así se declara por la Administración tributaria, previa solicitud.

Con este enunciado se pretende equiparar el tratamiento otorgado en Territorio Común a los partidos políticos a partir de los periodos impositivos iniciados a partir del 6 de julio de 2007 mediante la publicación de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

La diferencia es que en lugar de crear un régimen específico para los partidos políticos, la norma

foral los mantiene dentro del régimen de las entidades parcialmente exentas; aunque con unos resultados idénticos que otorgan la calificación de rentas exentas a las siguientes:

a) Rentas calificadas exentas por el artículo 10 de la Ley Orgánica 8/2007 –en Territorio Común– y por el apartado 1 del artículo 121 –en territorio foral–:

- Las cuotas y aportaciones satisfechas por sus afiliados.

- Las subvenciones percibidas para su financiación.

- Las donaciones privadas efectuadas por personas físicas o jurídicas así como cualesquiera otros incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de adquisiciones a título lucrativo.

- Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.

- Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica, cuando el importe total obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

b) Rentas calificadas exentas por el artículo 10 de la Ley Orgánica 8/2007 –en Territorio Común– y por el nuevo segundo párrafo del apartado 2 del artículo 121:

- Los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran el patrimonio del partido político.

- Los rendimientos procedentes de sus explotaciones económicas propias, siendo necesario en este caso el reconocimiento expreso de la Administración tributaria.

La exención de estas rentas no impide que los partidos políticos sigan obligados a presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades en relación con las siguientes rentas no exentas:

- Las rentas generadas en la transmisión onerosa de bienes o derechos no afectos a la realización de su objeto o finalidad propia, con independencia de que el importe obtenido pudiera reinvertirse en bienes o derechos afectos.
- Las rentas generadas en la transmisión onerosa de bienes o derechos afectos a la realización de su objeto o finalidad propia, si el importe obtenido no se reinvierte en bienes o derechos afectos a la realización de su objeto o finalidad o a financiar sus actividades propias.
- Las rentas originadas en la transmisión lucrativa de bienes o derechos, salvo que la beneficiaria sea una entidad sin fines lucrativas acogida a su régimen específico.
- Los rendimientos generados en el ejercicio de sus explotaciones económicas propias si no se ha declarado por la Administración tributaria la exención expresa.

Aunque la reforma es pareja en Territorio Común y en los territorios forales, el régimen aplicable a los partidos políticos mantiene su anterior diferencia en el tipo impositivo aplicable: el 25% en el primer territorio y el 21%, de aplicación a todas las entidades parcialmente exentas, en los segundos.

Todas las rentas exentas obtenidas por los partidos políticos no estarán sometidas a retención ni ingreso a cuenta, delegando a un desarrollo reglamentario el procedimiento de acreditación de los partidos políticos a efectos de esta exclusión de la obligación de retener.

De forma complementaria se modifica el artículo 95 de la Norma Foral del IRPF para incluir una nueva deducción en cuota del 30% de las cuotas de afiliación y aportaciones a partidos políticos, no formando parte de la base de esta deducción las cantidades deducidas como gasto de los rendimientos de trabajo en concepto de cantidades aportadas obligatoriamente a su organización política por los cargos políticos de elección popular, así como por los cargos políticos de libre designación, siempre que el desempeño del puesto sea consecuencia de haber sido nombrados o designados para el mismo por la citada organización política.

En esta deducción del IRPF las normas forales se apartan del camino seguido por la Ley Orgánica 8/2007 que establece la reducción directa de la base imponible de las cuotas de afiliación y las aportaciones a Partidos Políticos, Federaciones, Coaliciones o Agrupaciones de Electores, con el límite de 600 euros anuales.

Para completar su régimen tributario, la Disposición Adicional 3ª de la Ley Orgánica 8/2007 y en los territorios forales el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2007 (Álava), el Decreto Foral Normativo 2/2007 (Bizkaia) y la Norma Foral 1/2008 (Gipuzkoa) establece la exención del IVA para las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los partidos políticos con motivo de manifestaciones destinadas a reportarles un apoyo financiero para el cumplimiento de su finalidad específica y organizadas en su exclusivo beneficio.

Paralelamente la Disposición Adicional 5ª de la Ley Orgánica 8/2007 y la Norma Foral de Medidas Fiscales ahora analizada establecen la exención subjetiva para los partidos políticos con representación parlamentaria a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Datos obligatorios de la declaración y sanción específica

La Norma Foral de Medidas Fiscales ha introducido en el artículo 129.5 de la NFIS (126.5 en Gipuzkoa) la obligación expresa de incluir en la declaración del Impuesto sobre Sociedades la relación nominativa de los socios del obligado tributario y de las entidades en que participa, siempre que el porcentaje de participación en ambos casos sea de al menos el 5%, así como de los administradores. Esta información ya debía ser consignada con anterioridad en la autoliquidación por venir así exigido en el modelo de declaración del impuesto, el cual debe ser presentado, de acuerdo con artículo 129.1 de la Norma (126.1 en Gipuzkoa), en la forma que determine el Diputado de Hacienda.

Además, y principalmente, se refuerza la sanción aplicable en aquellos casos en que no se incluyan los datos o se declaren de forma incompleta, inexacta o falseada. Así, frente a la sanción general de 150 euros prevista en el artículo 203 de la NFGT (204 en Bizkaia) para los supuestos en que se presenten incorrectamente autoliquidaciones sin que se produzca perjuicio económico, el incumplimiento de esta obligación específica será sancionado con 1.000 euros por dato, entendiéndose por dato cada uno de los socios, entidades o administradores. Esta sanción reforzada será aplicable únicamente cuando se incumpla la obligación de suministrar los datos exigidos en el artículo 129.5 y no

cualquier otro que pudiera ser preceptivo hacer constar en la autoliquidación, de forma que la ausencia de consignación de, por ejemplo, el NIF, será sancionada con 150 euros, mientras que si la infracción está relacionada con la identificación nominativa, lo será con 1.000 euros.

Modificación de las opciones

Tradicionalmente se ha venido suscitando una disputa entre contribuyente y Administración en torno a la posibilidad de acogerse a beneficios fiscales con posterioridad a la presentación de la autoliquidación y, en particular, cuando se ha iniciado un procedimiento de comprobación de la situación tributaria de aquél. El caso arquetípico es el de aquel obligado tributario que, habiéndole sido descubiertas unas ventas no declaradas, pretende optar por aplicar libertad de amortización con el objeto de mitigar la deuda a pagar. La respuesta de la Administración era obviamente negativa, por entender que el contribuyente había optado en su momento por no acogerse a dicha posibilidad, opción que devino irrevocable como consecuencia del juego de los principios de seguridad jurídica y de los actos propios.

La NFGT de 2005 acotó esta discusión al regular en su artículo 115.3 (117 en Bizkaia) que *“las opciones que se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no pueden rectificarse con posterioridad a ese momento salvo que la rectificación se presente en el periodo de declaración, pudiendo no obstante la normativa de cada tributo establecer otro momento diferente de rectificación”*.

Esta aseveración choca, aparentemente, con la facultad que el artículo 116.4 (118.2 en Bizkaia) otorga al contribuyente para que inste la rectifica-

ción de una autoliquidación cuando considere que la misma ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos. No obstante, entendemos que dicha contradicción no es tal, ya que, referidos ambos apartados a la posibilidad de instar la rectificación de una autoliquidación, el primero de ellos regula, de forma específica, una vertiente de dicha rectificación –la rectificación de una opción-, habiendo decidido el legislador restringir las posibilidades de modificación de que dispone el obligado tributario en dicho supuesto.

El problema radica, por tanto, en determinar cuándo nos encontramos ante una opción que puede ejercitar o renunciar el contribuyente, ya que no suele ser habitual que el modelo de declaración exija marcar con una equis las múltiples posibilidades que ofrece la normativa tributaria. La Norma Foral de Medidas Fiscales despeja las dudas al respecto al añadir en el artículo 130 de la NFIS que *“los sujetos pasivos podrán modificar la opción ejercitada en la autoliquidación del Impuesto en relación con la libertad de amortización, la amortización acelerada y la exención por reinversión de beneficios extraordinarios, una vez finalizado el plazo voluntario de declaración del Impuesto y siempre que no se haya producido un requerimiento previo de la Administración tributaria”*. De esta disposición parece deducirse que cualquier aplicación o generación de un beneficio fiscal que pudo efectuarse o cualquier no aplicación o generación que pudo aprovecharse constituye el ejercicio de una opción y estará por tanto sujeta a la restricción comentada.

La solución que ha dado la NFGT a los abusos que podrían producirse en casos como el descrito en el primer párrafo de este apartado nos resulta excesivamente tajante, pudiéndose haber optado por una postura intermedia como la descrita en el artículo 130 de la NFIS; aunque también es cierto que la Norma de cada tributo tiene la posibilidad de sua-

vizar la norma general cuando lo considere oportuno.

En cualquier caso esta problemática nada tiene que ver con la aplicación de bases imponibles negativas o deducciones pendientes de ejercicios anteriores cuando, debido a una actuación administrativa o a la regularización espontánea del obligado tributario, se produzca un aumento de la base y/o de la cuota. En este caso, entendemos que no nos encontramos ante la rectificación de una opción y que sí sería posible la aplicación de las mismas, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa de cada tributo –en particular, la limitación a la aplicación de deducciones regulada en el artículo 46 del Impuesto sobre Sociedades- y de la sanción recogida en el artículo 199 de la NFGT (200 en Bizkaia).

Amortizaciones y pérdidas por deterioro del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias

La nueva legislación contable ha provocado que la normativa fiscal deba adaptarse a la terminología que emplea aquélla. No obstante, esta adecuación puramente técnica ha venido acompañada de cambios normativos que persiguen, en palabras de la exposición de motivos de la Norma Foral de Medidas Fiscales, *“que el Impuesto sobre Sociedades tenga una posición neutral en la reforma contable”* –aunque, en realidad, lo que se pretende es que esta última sea neutral en aquél y no al revés-.

En consecuencia, se modifican íntegramente los artículos 11 y 12 del impuesto, dedicados a las correcciones de valor por amortizaciones y por pérdidas por deterioro, respectivamente.

En cuanto al primero de ellos, la Norma trata de mantener el statu quo, de manera que se sustituyen

los términos inmovilizado material e inmaterial por el de inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias, los tres subgrupos contables en que se han desglosado los dos anteriores (no se mencionan los activos no corrientes mantenidos para la venta porque su amortización queda en suspenso desde el momento en que se incorporan a esta clasificación). Sin embargo, la sustitución no es automática, como pone de manifiesto el apartado relativo a la libertad de amortización, beneficio fiscal del que quedan excluidas las inversiones inmobiliarias por no ser mencionadas expresamente. Dada la definición contable de estos últimos activos (que se recoge más abajo, en el apartado donde comentamos la exención por reinversión), su exclusión es testimonial, puesto que difícilmente podían quedar amparadas por la libertad de amortización con la normativa anterior. Como excepción, sí podrán acogerse a la misma las inversiones inmobiliarias afectas a la realización de las actividades de las sociedades laborales adquiridas durante los cinco primeros años a partir de la fecha en que estas últimas hayan recibido tal calificación.

Inmovilizado intangible distinto del fondo de comercio

Como se sabe, la Norma de registro y valoración (NRV) 5ª del PGC de 2007 ha dividido el inmovilizado intangible en dos grupos, en función de si disponen de vida útil definida o indefinida, entendiéndose que se da esta última circunstancia cuando no haya un límite previsible del periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la empresa. En ese caso será imprescindible efectuar un análisis del posible deterioro del activo con una periodicidad mínima anual.

Por su parte, la NRV 6ª recoge las normas particulares de reconocimiento y valoración que rigen

para cada uno de los elementos que integran el inmovilizado intangible. Los plazos de amortización son, esquemáticamente, los siguientes:

- Gastos de investigación: si la empresa ha optado por activarlos, deberán amortizarse en un plazo máximo de cinco años.
- Gastos de desarrollo y programas de ordenador: se presume un plazo de vida útil no superior a cinco años.
- Propiedad industrial, derechos de traspaso y otros activos intangibles: se amortizan en función de su vida útil.

La normativa fiscal asume el criterio de amortización contable previsto para el inmovilizado intangible con vida útil definida, aunque con limitaciones. En primer lugar, el artículo 11 exige que el activo se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso y que, además, la entidad transmitente no forme parte del mismo grupo de consolidación¹⁾ que el sujeto pasivo, salvo que aquélla, a su vez, hubiera adquirido el intangible a un tercero, persona física o jurídica, que no sea vinculado - en este caso con el límite del precio pagado al tercero-. Pero incluso no cumpliéndose estos requisitos será deducible la amortización si se prueba que responde a una pérdida irreversible del activo.

En segundo lugar, se limita el importe máximo de deducción anual a una quinta parte de su importe, salvo que la vida útil del elemento sea inferior a cinco años, en cuyo caso se estará a esta última. Asimismo, se mantiene la regla especial de amortización de las aplicaciones informáticas, que po-

¹⁾ Entiéndase por grupo de consolidación el grupo de sociedades según los criterios establecidos en el art. 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

drán amortizarse a un ritmo de entre un 20% y un 50% anual.

En definitiva, la normativa fiscal no se aleja sustancialmente de la contable, limitándose a establecer una cautela para las adquisiciones efectuadas a entidades del grupo.

La legislación anterior seguía el mismo esquema, aunque imponiendo más restricciones. Así, el límite del 20% anual regía en todos los casos, salvo para las aplicaciones informáticas y los derechos de traspaso, con independencia de la vida útil del activo. Además, la posibilidad que ofrece la normativa actual de probar que los elementos adquiridos a empresas del grupo han sufrido una pérdida irreversible sólo se preveía para el fondo de comercio, aunque las dotaciones a provisiones por depreciación podían tener cabida en el artículo 12 de la normativa del impuesto, que no establecía restricciones a las mismas. Sin embargo, la cautela prevista para las adquisiciones a empresas del grupo era más abierta, en la medida en que permitía la amortización del precio de adquisición que la transmitente hubiera satisfecho a un tercero que no formara parte del grupo, mientras que ahora ese tercero no debe ser una persona vinculada, categoría bastante más amplia que la del artículo 42 del Código de Comercio.

Tal y como se ha dicho, los elementos del inmovilizado intangible con vida útil indefinida dejan de ser objeto de amortización. Con el ánimo de mantener la neutralidad con respecto a la fiscalidad previa a la reforma contable, el artículo 12 del impuesto permite deducir un máximo del 20% anual del valor de estos activos, sin necesidad de inscripción contable. Sin embargo, cuando el activo no cumpla los requisitos de adquisición onerosa a entidad no integrante del grupo, el sujeto pasivo estará obligado a acreditar la pérdida de valor del intangible

que, como es lógico, deberá haber sido contabilizada.

Cuando se produzca una pérdida por deterioro contable o la transmisión del activo, los ajustes negativos al resultado contable practicados en virtud de lo dicho en el párrafo anterior deberán revertir, de forma que no se produzca una duplicidad del gasto.

Fondo de comercio

La regulación mercantil del fondo de comercio ha sufrido una notable modificación desde la aprobación de la Ley 16/2007. El artículo 39.4 del Código de Comercio sustituye su amortización sistemática en un plazo de 5 años, o 20 como máximo, por la práctica periódica de un test de deterioro que pudiera poner en evidencia una depreciación en el mismo, la cual tendrá el carácter de irreversible. Paralelamente, fue derogado el artículo 194 de la LSA, el cual prohibía la distribución de beneficios hasta que el fondo de comercio, entre otros, no estuviera totalmente amortizado, salvo que existieran reservas disponibles que cubrieran su valor neto contable. Para impedir la descapitalización de las empresas, la restricción del 194 fue sustituida por la obligación de dotar con los beneficios del ejercicio una reserva indisponible por un importe anual mínimo del 5% del fondo de comercio que luzca en el balance (artículo 213.4 LSA).

Cuando el PGC de 2007 desarrolla reglamentariamente estas disposiciones en las NRV 6º y 19º sólo permite que el fondo de comercio se active cuando se haya adquirido a título oneroso en el marco de una combinación de negocios, registrándose por el exceso del coste de dicha combinación sobre el valor razonable de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos. Ex-

cepcionalmente, si dicha diferencia es negativa, se contabiliza como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por otra parte, la NRV 2ª del inmovilizado material nos indica el proceso que debe seguirse para identificar posibles pérdidas de valor en los elementos de inmovilizado material, en el que el fondo de comercio juega un papel fundamental como primer elemento que debe ser objeto de deterioro dentro de una unidad generadora de efectivo.

Desaparece por tanto la amortización sistemática del fondo de comercio, con las implicaciones fiscales que ello conlleva. Para mitigarlas, el artículo 12.9 permite una deducción fiscal máxima del 20% anual del precio de adquisición originario del fondo de comercio, sin necesidad de inscripción contable. Para ello deben cumplirse los requisitos mencionados anteriormente al hilo del inmovilizado intangible (adquisición onerosa a entidad no perteneciente al grupo mercantil), aunque, al igual que antes, puede obviarse su cumplimiento si se está en condiciones de acreditar la pérdida por deterioro, lo cual exige su contabilización.

La deducibilidad exige además haber dotado la reserva indisponible del artículo 213.4 LSA, salvo que la empresa no disponga de beneficios o reservas disponibles suficientes, en cuyo caso la deducción está condicionada a que se dote con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes. Aunque la Norma no especifica si esta condición tiene el carácter de suspensiva o resolutoria, dada la voluntad declarada del legislador de que la reforma contable sea neutral, podría entenderse que es de este último tipo.

Territorio Común ha optado por una solución diferente a la foral en varios aspectos. En primer lugar la deducción máxima es de sólo el 5% en lugar del

20%. Además, exige que la empresa haya dotado la reserva indisponible por un importe al menos igual a la cantidad que pretende deducir el sujeto pasivo, mientras que los Territorios Históricos únicamente exigen el cumplimiento de la legislación mercantil (dotación del 5%) para poder deducir el 20%. En tercer lugar, no se permite la deducción cuando la adquisición se haya efectuado a una empresa del grupo, con independencia de que pueda acreditarse fehacientemente la pérdida por deterioro. Y, por último, difiere la forma en que deben revertir estos ajustes.

Con respecto a esto último, la fórmula empleada por los territorios forales, tanto para el fondo de comercio, ya sea explícito o financiero, como para el intangible con vida útil indefinida, consiste en establecer que las cantidades deducidas incrementarán la base imponible con ocasión de las pérdidas por deterioro o de la transmisión del elemento en cuestión, mientras que la normativa común dispone en su artículo 12 que *“las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del fondo de comercio”*.

El hecho de que la deducción que estamos viendo esté incardinada en el artículo 12 de la Norma Foral del impuesto podría llevar a pensar que las pérdidas por deterioro que pudieran contabilizarse no serían deducibles, ya que las mismas estarían absorbidas por la limitación del 12.9. No obstante, este último apartado no parece que esté refiriéndose a este tipo de pérdidas, sino más bien a la antigua amortización sistemática, de forma que las pérdidas por deterioro registradas en pérdidas y ganancias sí serán deducibles. Esta interpretación se ve reforzada por la obligación de reversión del ajuste negativo que, como se ha dicho en el párrafo anterior, debe efectuarse con ocasión de las pérdidas por deterioro según la normativa foral.

En este punto surge la duda de cómo deben compatibilizarse el gasto contable con el ajuste fiscal, y nosotros entendemos que la solución correcta es esta:

Valor originario del fondo de comercio = 1.000 unidades, deducible por quintas partes.

Pérdida de valor contabilizada en el año 2 = 300 (valor recuperable = 700).

1) Reversión de los ajustes negativos previos:

Año	1	2	3	4	5
Gasto contable	0	300	0	0	0
Ajuste fiscal negativo	200	200	200	200	200
Ajuste fiscal positivo	0	300*			

*Reversión de los ajustes negativos previos hasta el importe deteriorado contablemente, ya que así puede entenderse de la literalidad del artículo 12.9. Si la pérdida por deterioro del año 2 hubiera ascendido a 700, la reversión en ese año sería de 400.

Este mismo parece que sería el resultado de aplicar la normativa de territorio común. Suponiendo que su ajuste del 12.8 fuera del 20%, a 31/12/2 el valor fiscal del fondo de comercio sería de 600, de forma que, siendo su valor recuperable de 700 - superior, por tanto, no cabría deducir en ese ejercicio cantidad alguna por pérdida por deterioro.

A continuación se muestran otras dos soluciones que se han planteado, aunque entendemos que no se ajustan a la literalidad y el espíritu de la norma:

2) No reversión de los ajustes previos:

Año	1	2	3	4	5
Gasto contable	0	300	0	0	0
Ajuste fiscal negativo	200	200	200	200	200
Ajuste fiscal positivo	0	0*	0*	100	200

*No se revierte por entender que los ajustes fiscales de 400 unidades corresponden a la parte del fondo de comercio que todavía no se ha deteriorado contablemente, en la medida en que aún no se ha consumido la totalidad del valor fiscal neto del elemento. Es decir, el valor fiscal del fondo de comercio a 31/12/2 previo a la pérdida por deterioro asciende a $1.000 - 400 = 600$, por lo que el gasto contabilizado sería deducible.

3) Interpretación intermedia que implicarían reversiones en proporción al valor fiscal neto del elemento:

Año	1	2	3	4	5
Gasto contable	0	300	0	0	0
Ajuste fiscal negativo	200	200	200	200	200
Ajuste fiscal positivo	0	200*	100*	0*	

*Dado que se ha contabilizado un gasto que equivale al 50% del valor fiscal neto del fondo de comercio al 31/12/2, se debe revertir el 50% de los ajustes negativos practicados hasta anular el efecto del gasto contable.

Contratos de arrendamiento

La prevalencia del fondo sobre la forma es la base sobre la que se asienta, ya sin dudas, la legislación contable. Bajo esta premisa clasifica la NRV 8º del PGC de 2007 los contratos de arrendamiento como financieros u operativos y, como consecuencia de la modificación contable, la Norma Foral de Medidas Fiscales da nueva redacción al artículo 11.5 de la normativa del Impuesto sobre Sociedades e introduce algún cambio en el 11.6.

De acuerdo con la NRV 8º el arrendatario financiero amortizará el activo aplicando los criterios que le correspondan según su naturaleza (inmovilizado material, intangible o inversión inmobiliaria) y distribuirá la carga financiera en el ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Por su parte, las operaciones de lease-back continúan tratándose como operaciones de financiación, por lo que no generarán ni beneficio ni

pérdida, sin perjuicio de los gastos financieros. En cuanto a los arrendamientos conjuntos de terreno y edificio, ambos componentes se considerarán de forma separada, clasificándose el correspondiente al terreno como un arrendamiento operativo salvo que se espere que el arrendatario vaya a adquirir la propiedad al final del periodo de arrendamiento.

Fiscalmente, al igual que hasta ahora, los arrendamientos financieros del artículo 116 –los definidos en la disposición adicional séptima de la Ley 26/1986 que, además, cumplan los requisitos exigidos en dicho artículo- gozan de amortización acelerada. Sin embargo, desaparece la obligación, al menos teórica, de acogerse a dicho régimen especial, que pasa a ser voluntario, de forma que, en caso de no aplicarse, los activos se amortizarán de acuerdo con el artículo 11 o con el régimen fiscal que corresponda. Además, tanto en el artículo 116 como en el 11.5 se elimina toda referencia al arrendador, ya que con la nueva regulación contable o, e su caso, desde la Circular 4/2004 del Banco de España, su balance deja de lucir un inmovilizado para recoger un crédito.

Los demás arrendamientos que cumplan los criterios para recibir la calificación contable de financieros –atendiendo al fondo económico, con independencia de que tengan o no opción de compra- serán fiscalmente amortizables de acuerdo con las normas generales del artículo 11 o del artículo que corresponda (por ejemplo el 50.6, que regula la libertad de amortización y la acelerada para las pymes, donde la Norma Foral de Medidas Fiscales ha eliminado la exigencia de que cuando los elementos sean objeto de un contrato de arrendamiento financiero deba ejercitarse la opción de compra).

De forma excepcional puede suceder, sin embargo, que determinados contratos de arrendamiento que incorporan opción de compra o renovación se califiquen contablemente como operativos, de manera que, de no preverse ningún ajuste fiscal, fuera de-

ducible la totalidad del importe abonado al arrendador. Para evitarlo, el artículo 11.5 califica como arrendamiento financiero aquellas operaciones de cesión de uso de activos en los que no existan dudas razonables de que se va a ejercitar una u otra opción, entendiéndose que se da esta circunstancia, entre otras, cuando la cantidad a pagar por su ejercicio sea inferior al importe resultante de minorar el valor del activo en la suma de las cuotas máximas que corresponderían a éste dentro del tiempo de duración de la cesión. Además de dicha circunstancia cabe apreciar la concurrencia de otras que pudieran hacer presumir que se va a ejercitar la opción.

Esta cautela ya estaba prevista en la redacción anterior del artículo 11.5. Sin embargo, hay un cambio de matiz en la medida en que antes se configuraba como una presunción, mientras que ahora la expresión “se entenderá” no parece dar pie a su desvirtualización (en la normativa de territorio común, según la cual “siempre que” se den esas circunstancias la operación se considerará como arrendamiento financiero, queda claro que no cabe prueba en contrario).

Por su parte, los criterios contables específicos aplicables a las microempresas permiten que los arrendamientos financieros se contabilicen como operativos, siempre que no versen sobre terrenos u otros activos no amortizables. Esto no significa que modifiquen su calificación contable de arrendamientos financieros, por lo que, en virtud del artículo 11.5, deberán aplicar ajustes positivos al resultado contable, salvo que, tratándose de inmovilizado material nuevo distinto de las construcciones, opten por acogerse a la libertad de amortización.

Pérdidas por deterioro de los activos financieros

La NRV 9ª del PGC clasifica los activos financieros en 6 grupos, además de regular varios casos especiales, mientras que la NRV 8ª del PGC de py-

mes desarrolla únicamente 3. A continuación recogemos, a grandes rasgos, lo dispuesto en el PGC y sus consecuencias fiscales:

1. Préstamos y partidas a cobrar (PPC): incluye los créditos comerciales y determinados valores representativos de deuda no cotizados –o, mejor dicho, que no se negocien en un mercado activo, término que no coincide con el de cotización, pero que empleamos por simplicidad-. Se valoran, salvo en el momento inicial, por su coste amortizado y al cierre del ejercicio deberán practicarse correcciones valorativas cuando se produzca una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros (es decir, insolvencia o mora del deudor), las cuales se contabilizarán en la cuenta de resultados.

El artículo 12 del Impuesto sobre Sociedades mantiene las mismas limitaciones que antes a la deducibilidad de las pérdidas por deterioro. Así, tratándose de créditos concedidos, deberán haber transcurrido al menos 9 meses (1 año contado hasta la fecha máxima de formulación de cuentas) desde el vencimiento de la obligación, salvo que el deudor esté declarado en situación de concurso, etc. Tratándose de valores representativos de deuda no cotizados que tengan un valor cierto de reembolso, las correcciones de valor no son deducibles.

2. Inversiones mantenidas hasta el vencimiento (IMV): son determinados valores representativos de deuda cotizados, que, salvando alguna diferencia, se contabilizan de la forma descrita en el apartado anterior. Fiscalmente se mantiene el límite a la deducibilidad de las pérdidas por deterioro en la pérdida global sufrida en el periodo impositivo por el conjunto de esos valores, computando las variaciones de valor positivas y negativas. Por otra parte, si dichos valores están admitidos a cotización en un paraíso fiscal no serán deducibles en ninguna medida.

3. Activos financieros mantenidos para negociar (AFMN): agrupa, entre otros, los valores representativos de deuda o instrumentos de patrimonio cotizados que se adquieran para venderlos en el corto plazo. Se valoran por su valor razonable y los cambios que se produzcan en el mismo se contabilizan directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias, teniendo plenos efectos fiscales por aplicación del artículo 15 del Impuesto sobre Sociedades. En estos activos no entran en juego, por tanto, las pérdidas por deterioro ni, consecuentemente, el artículo 12 del impuesto sobre sociedades, de manera que no opera la restricción a la deducción prevista para las pérdidas por deterioro, ni siquiera la establecida para paraísos fiscales.

4. Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias (OAF): en esta clasificación se incluyen, entre otros, los activos financieros híbridos –bonos referenciados al IBEX, por ejemplo- que, de acuerdo con lo establecido en su regulación específica dentro de los casos especiales de la NV 9ª, decida o deba la empresa incluir en este grupo. Sus normas de contabilización son similares a las previstas en el número anterior, al igual que su fiscalidad.

5. Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas (IPEGMA):

La definición de empresa del grupo, multigrupo y asociada, de acuerdo con la norma 13ª de elaboración de las cuentas anuales, es la siguiente:

- Grupo: se entiende que una empresa o sociedad forma parte del grupo de otra cuando ambas estén vinculadas por una relación de control análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio o cuando ambas estén controladas por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjunta-

mente o se hallen bajo dirección única. Se trata de un concepto más amplio, por tanto, que el grupo de consolidación del artículo 42 del Código de Comercio.

- Asociada: una empresa será asociada cuando alguna de las empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre la misma una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad. Se presume con la posesión del 20% de los derechos de voto.
- Multigrupo: aquélla que esté gestionada conjuntamente por la empresa o por alguna de las del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y un tercero ajeno al grupo.

Las IPEGMA se valoran por su coste y al cierre del ejercicio deben efectuarse las correcciones valorativas necesarias, siempre y cuando exista evidencia objetiva de que su valor contable no va a ser recuperable. El importe recuperable es el mayor de dos: el valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros. Con el ánimo de facilitar el cálculo, el PGC establece que, salvo mejor evidencia del importe recuperable, se entenderá como tal el patrimonio neto de la participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración. El texto del PGC publicado en el BOE de 20/11/07 especificaba que dichas plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración eran las correspondientes a elementos identificables en el balance de la participada. Afortunadamente la corrección de errores publicada el 29/12/07 eliminó esta coetilla que, de haberse tenido en cuenta, habría supuesto en numerosos casos la dotación de la pérdida por deterioro del fon-

do de comercio financiero en el primer cierre de ejercicio posterior a la adquisición de la participación.

La consulta nº 5 del BOICAC 74 de junio de 2008 aclara varios aspectos relacionados con esta cuestión. En primer lugar, manifiesta que el objetivo del procedimiento de cálculo del valor recuperable a partir del patrimonio neto corregido *“es facilitar la aplicación práctica de los criterios relativos a las correcciones valorativas de estas inversiones, evitando la necesidad de hacer un análisis más complejo en aquellas situaciones en que su cálculo pueda proporcionar indicios claros de que no existe deterioro”*. En segundo lugar, informa de que el término plusvalía ha de incluir todos los valores que forman parte del importe recuperable de la empresa ya sean positivos o negativos -entre los que ha de tenerse en cuenta el fondo de comercio y el efecto fiscal-, de forma que puede resultar un importe neto negativo.

Este método de cálculo del deterioro de la participación es una de las novedades que introduce el nuevo PGC con respecto al anterior. De acuerdo con este último el importe recuperable que debía tomarse en consideración estaba compuesto por el valor teórico contable corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición que subsistieran en el de la valoración posterior, lo cual suponía que las pérdidas del ejercicio de la participada se trasladaran automáticamente al socio. Con la nueva regulación dichas pérdidas pueden quedar compensadas con plusvalías tácitas generadas después de la adquisición de la participación, por lo que no se contabilizará pérdida por deterioro ni, por descontado, habrá gasto fiscal -salvo por la depreciación del fondo de comercio financiero, que se comenta más abajo-

Tanto la pérdida por deterioro como su reversión

se contabilizan en la cuenta de resultados y siguen el régimen fiscal que luego veremos.

6. Activos financieros disponibles para la venta (AFDV): esta última clasificación contable aglutina todos aquellos valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio que no encuentren encaje en las anteriores. Podremos situar aquí, por tanto, tanto títulos de renta fija como variable, con o sin cotización.

Los valores representativos de deuda se valorarán por su valor razonable y los cambios que se produzcan en el mismo se reflejarán en el patrimonio neto. No obstante, las pérdidas por deterioro que pudieran producirse debido a una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros se contabilizarán en la cuenta de resultados. Los ajustes en el patrimonio neto se trasladarán al resultado contable con ocasión de las pérdidas por deterioro o de la baja del activo. Si en ejercicios posteriores aumentara el valor razonable, la corrección valorativa que se hubiera contabilizado revertirá con abono a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Las inversiones en instrumentos de patrimonio se valorarán igualmente a valor razonable con cambios en el patrimonio neto. En este caso, el deterioro de su valor vendrá evidenciado por un descenso prolongado o significativo en el valor razonable (se presume ante una caída de un año y medio y de un 40% en su cotización). Y, a diferencia de los valores de deuda, cuando posteriormente aumente su valor razonable, el ingreso no revertirá a la cuenta de resultados, sino al patrimonio neto, y tendrá efectos fiscales por aplicación del artículo 20.6.

Pueden existir inversiones en instrumentos de patrimonio cuyo valor razonable no se pueda determinar con fiabilidad. Siendo así, se valorarán por su coste y las pérdidas por deterioro siguen el mismo

régimen que el previsto para las IPEGMA, con la diferencia de que la recuperación de su valor no será objeto de reversión contable.

El régimen fiscal de los AFDV dependerá del tipo de valor de que se trate -valores representativos de deuda cotizados o no cotizados y valores representativos de la participación en el capital de entidades cotizadas o no cotizadas- o del grado de participación en la entidad (mayor o menor del 5%).

Adicionalmente el PGC regula las posibilidades y consecuencias de la reclasificación de un activo que, inicialmente incluido en uno de los grupos, deje de reunir las condiciones para permanecer en él. La aplicación de dichas reglas puede implicar que una pérdida por deterioro, o su reversión, no pase por la cuenta de pérdidas y ganancias.

Todos estos juegos contables tienen consecuencias inmediatas en la fiscalidad. Dado que la base imponible se calcula a partir del resultado contable, los ingresos y gastos que tengan reflejo en el mismo tendrán efectos fiscales, salvo que la NFIS prevea algún ajuste. Por otra parte, los ajustes al patrimonio neto no tendrán reflejo en la base imponible, salvo que, igualmente, la normativa del Impuesto sobre Sociedades recoja alguna manifestación expresa en otro sentido. A estos efectos, recordemos que la Norma Foral de Medidas Fiscales ha modificado el artículo 15 diciendo que *“las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse en la cuenta de pérdidas y ganancias”*. Asimismo, el 20.6 establece que *“la reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro se imputará en el periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión (...)”*. Por otra parte, las nuevas normas contables también pueden provocar cambios en el proceso de elimina-

ción de la doble imposición, como luego se verá.

Régimen fiscal de las pérdidas por deterioro de las participaciones en el capital de entidades

Los apartados 6 y 8 del artículo 12 de la NFIS regulan la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades. Tratándose de valores en entidades cotizadas distintas de las IPEGMA, la normativa fiscal asume el gasto contable sin limitaciones, salvo que la entidad sea residente en un paraíso fiscal, en cuyo caso no será deducible salvo que la misma consolide sus cuentas con el sujeto pasivo. Tratándose de entidades no cotizadas o, aun cotizando, pertenecientes al grupo, multigrupo o asociadas (GMA), el gasto fiscal está limitado, en principio, a la diferencia entre el valor de los fondos propios –no del patrimonio neto– al inicio y al cierre del ejercicio, en la proporción que suponga el porcentaje de participación. La deducibilidad fiscal está supeditada a la inscripción contable, por lo que no habrá gasto fiscal si la pérdida por deterioro no puede ser objeto de contabilización en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Como viene siendo tradicional en los Territorios Históricos, a diferencia de en territorio común, las participaciones de al menos el 5% en el capital de entidades no cotizadas, o cotizadas si son del GMA, reciben un tratamiento fiscal favorable, en tanto en cuanto el límite fiscal anterior se sustituye por el mismo que rige a efectos contables para las IPEGMA (y para los AFDV cuyo valor razonable no pueda ser estimado con fiabilidad), siempre y cuando la corrección valorativa se haya calculado a partir del patrimonio neto corregido. Como ya se ha comentado, la disminución del patrimonio neto de la participada puede verse compensada con un aumento de las plusvalías tácitas, de forma que el gasto contable, y por tanto fiscal, que se deriva del

PGC de 2007 será, en muchos casos, sustancialmente inferior al del PGC de 1990. Para intentar mitigar este efecto, el apartado 8 del artículo 12 introduce una deducción fiscal adicional que recoge el deterioro del fondo de comercio financiero en una cantidad anual máxima del 20% de su importe. Este gasto fiscal no requiere inscripción contable, de forma que se llevará a efecto practicando un ajuste en la liquidación del impuesto. Dado que este ajuste es compatible con la deducción general del artículo 12.6, puede suceder que se produzca una duplicidad del gasto, en cuyo caso deberá revertir el ajuste en la base imponible. La Norma no especifica el importe que debe ser objeto de reversión, por lo que en este punto surge la misma duda que se ha comentado en el apartado relativo al fondo de comercio.

Veamos un ejemplo:

El 1/1/09 se adquiere una participación del 100% por valor de 1.000 unidades monetarias. Del total abonado, 500 unidades corresponden al patrimonio neto de la entidad, 300 a plusvalías tácitas relativas a elementos identificables en el balance de la participada y 200 al fondo de comercio financiero. Durante el ejercicio 2009 la entidad participada genera un resultado contable negativo de 100 unidades y sus inmuebles se revalorizan en 200.

- Art. 12.6: No hay lugar a pérdida por deterioro, ya que el valor de adquisición (1.000) es inferior al valor recuperable de la participada ($500 - 100 + 500 + 200 = 1.100$).

- Art. 12.8: Ajuste negativo al resultado contable por un importe equivalente al 20% del fondo de comercio financiero = 40.

Durante 2010 se constata una pérdida por deterioro de 190 unidades correspondiente al fondo de comercio financiero, manteniéndose todo lo demás constante:

- Art. 12.6: El valor recuperable de la entidad asciende a 910 unidades (400 de patrimonio neto + 500 de plusvalías tácitas correspondientes a elementos identificables + 10 de fondo de comercio financiero), por lo que se dotará una pérdida por deterioro de 90, con plenos efectos fiscales.

- Art. 12.8: Ajuste negativo al resultado contable por un importe equivalente al 20% del fondo de comercio financiero = 40. No obstante, tanto este ajuste como el del ejercicio anterior ya han sido deducidos de la base imponible a través del art. 12.6, por lo que deben ser objeto de reversión. El problema radica en determinar a cuánto asciende el importe a revertir, importe que, en función de la interpretación que se haga –en el sentido que se ha comentado al hilo del fondo de comercio-, puede oscilar entre 80 unidades (el 100% de los ajustes practicados) y 70 (de manera que fiscalmente se haya logrado deducir el 100% del fondo de comercio financiero).

Cuando se produzca la transmisión de la participación el ajuste practicado en virtud del artículo 12.8 debe ser también objeto de reversión. La Norma específica que esta renta no puede acogerse a la exención por reinversión del artículo 22 ni, tratándose de participaciones en entidades no residentes, a la no integración del artículo 19.

El apartado 6 del artículo 12 es aplicable con independencia de la residencia de la entidad parti-

cipada –con excepción de los paraísos fiscales- y de la relación de vinculación que pueda haber entre el sujeto pasivo y el anterior tenedor de la participación. El apartado 8, por el contrario, exige que, tratándose de participaciones en entidades no residentes, las rentas derivadas de las mismas cumplan los requisitos del artículo 19 del impuesto. Además, su disfrute está supeditado a que la entidad a la que se haya adquirido la participación no pertenezca al mismo grupo de consolidación que el obligado tributario, salvo que aquella, a su vez, la haya adquirido a un tercero no perteneciente al grupo –nótese que este requisito es más laxo que el establecido para la deducibilidad del fondo de comercio expreso y de los intangibles, donde este tercero debe ser ajeno al conjunto de personas físicas o entidades vinculadas-.

Como se ve, la depreciación del fondo de comercio financiero de entidades no residentes recibe un tratamiento fiscal menos ventajoso que el vigente hasta esta reforma, el cual permitía su deducción de forma duplicada. La normativa estatal, que ni admitía ni admite ahora una deducción superior a la evolución de los fondos propios de la participada residente en territorio español, sí contempla la deducibilidad del fondo de comercio financiero de las filiales no residentes, lo cual dio lugar a la apertura de un expediente por parte de la Comisión Europea notificada por carta de 10 de octubre de 2007, por entender que dicha distinción podía ser constitutiva de una ayuda de estado. La normativa foral previa a la Norma Foral de Medidas Fiscales podía estar incurso en el mismo problema, en la medida en que premiaba las inversiones en entidades no residentes. Con la nueva redacción, sin embargo, la situación se ha invertido, puesto que la deducción del fondo de comercio financiero de la participación en una residente no precisa de más requisitos, mientras que las no residentes deben cumplir los del artículo 19.

Primera aplicación del PGC de 2007

La nueva regulación contable de las pérdidas por deterioro en las IPEGMA va a obligar, en muchos casos, a revertir las provisiones que hubieran sido dotadas con la normativa anterior. La disposición transitoria primera del RD 1514/2007, por el que se aprueba el PGC, permite a la empresa optar por valorar todos los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura conforme a las normas vigentes con el PGC anterior, con la excepción de los instrumentos financieros que se valoren por su valor razonable. A pesar de que las IPEGMA no forman parte de este grupo, en tanto que se valoran al coste, el ICAC ha puesto de manifiesto en la consulta nº 2 del BOICAC 74 de junio de este año que el tratamiento que se ha de dar a estas provisiones, a los únicos efectos de la transición, ha de ser el contemplado para los instrumentos financieros que se valoran al valor razonable. El Instituto de Contabilidad argumenta que, si bien las IPEGMA *“se valoran al coste, el deterioro de valor de estas inversiones se computa en relación al importe recuperable (el valor razonable menos los costes de venta o, si fuera mayor, el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión)”*, de forma que *“la corrección valorativa por deterioro de estas participaciones pasa de un sistema valorativo basado en el valor teórico contable ajustado por las plusvalías tácitas adquiridas y que subsistan a estar basado en una metodología fundamentada en gran medida en el valor razonable”*.

En consecuencia, las provisiones que no se correspondan con las derivadas del nuevo PGC deberán revertir y la contrapartida será, de acuerdo con la Disposición Transitoria 1ª, una partida de reservas. Los efectos fiscales de esta reversión están recogidos en un Proyecto de Ley, aún en fase de enmiendas en el Congreso de los Diputados, que establece lo siguiente:

- Los cargos y abonos a partidas de reservas que tengan la consideración de gastos o ingresos, respectivamente, como consecuencia de la primera aplicación del PGC, se integrarán en la base imponible del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008.
- No tendrán efectos fiscales los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con gastos, que no fueron dotaciones a provisiones, o con ingresos, devengados y contabilizados de acuerdo con los principios y normas contables vigentes en los períodos impositivos iniciados antes de dicha fecha siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. En este caso, no se integrarán en la base imponible esos mismos gastos o ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo según los criterios contables establecidos en las referidas normas.

Es decir, la norma general es que los gastos que se contabilizaron y dedujeron en su momento no deban revertir en la base imponible con el ajuste de transición. Sin embargo, se exceptúan de este régimen las dotaciones a provisiones, por lo que su reversión con abono a reservas se integrará en la base imponible mediante un ajuste extracontable positivo. Como se ha dicho, el Proyecto se encuentra todavía en fase de discusión parlamentaria y varias enmiendas presentadas pretenden precisamente eliminar esta excepción o incluso repartir su impacto en la base imponible durante varios períodos impositivos. Habrá que esperar, por tanto, a que se apruebe el texto definitivo para conocer los efectos fiscales de estos ajustes. En cuanto a los Territorios Históricos, serán las Diputaciones Forales las que decidan acerca de los mismos.

Provisiones

Las provisiones se encuentran recogidas en el subgrupo 14 del PGC, respecto de las que contiene la siguiente definición general:

“Las provisiones reflejan obligaciones expresas o tácitas a largo plazo, claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, son indeterminadas en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán”.

La NRV 15º del PGC establece que la empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán.

Esto quiere decir que con la nueva normativa contable las provisiones se contabilizarán cuando exista una obligación actual derivada de un suceso pasado, sea probable que se produzca una salida de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros y se disponga de una estimación fiable del importe necesario para cancelar la obligación.

Según la NIC 37 la salida de recursos u otro suceso cualquiera se considerará probable siempre que haya mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario, es decir, que la probabilidad de que un evento pueda ocurrir sea mayor que la probabilidad de que no se presente en el futuro, y considera que, excepto en casos extremadamente raros, la entidad será capaz de determinar un conjunto de desenlaces posibles de la situación incierta y podrá por tanto realizar una estimación, para el importe de la obligación, lo suficientemente

fiable como para ser utilizado en el reconocimiento de la provisión.

Provisiones fiscalmente deducibles.

Al contrario de lo que sucedía en la regulación anterior, ya no existe una regla general que impida la deducción de las provisiones contabilizadas, acompañada posteriormente por otras reglas que permitieran la deducción de algunas de ellas.

En la nueva normativa, ya no se contiene ese patrón genérico, por lo que las provisiones dotadas contablemente serán deducibles, sin ajustes fiscales que realizar, excepto en los supuestos en los que el artículo 13 de la NFIS establece alguna corrección al respecto.

Este artículo 13 se refiere a las que conocemos como *“provisiones para riesgos y gastos”*, y no a las provisiones por corrección valorativa que ahora han pasado a llamarse *“deterioros”* y siguen figurando como anteriormente en el activo del balance con signo negativo, mientras que las provisiones de este artículo 13 forman parte del pasivo del balance.

Como veremos posteriormente, este artículo 13 establece para algunas provisiones un criterio de imputación según el cual procede imputar la provisión en un período impositivo posterior al que se contabilice de acuerdo con los criterios contables de devengo. En este caso, procederá efectuar un ajuste positivo al resultado contable del ejercicio en el que se contabilizó y un ajuste negativo en el ejercicio en el que corresponde imputar según el criterio fiscal al tiempo de determinar la base imponible del mismo.

Al mismo tiempo el principio de devengo establecido en la NFIS como criterio de imputación de ingresos y gastos impide la deducción de la base imponible de una provisión que no haya sido conta-

bilizada como gasto, bien del propio ejercicio o de uno anterior, en la medida en que, en este último caso, el criterio contable de imputación sea anterior al establecido a efectos fiscales por la Norma Foral.

Provisiones no deducibles

El nuevo artículo 13 establece una delimitación negativa para establecer la no deducción de algunos gastos contabilizados como provisiones:

a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.

Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En relación con los gastos derivados de "*obligaciones implícitas o tácitas*" la regla general es que no son deducibles, tal y como dispone la letra a) del apartado 1 del artículo 13, por considerar que la obligación no es un hecho lo suficientemente cierto para permitir su deducción.

Para entender lo que significa las obligaciones implícitas o tácitas debemos acudir a la NIC 37 (Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes) que considera obligación implícita aquella derivada de las actuaciones de la propia empresa, cuando debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a las políticas empresariales de dominio público o a una declaración concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que acepta cierto tipo de responsabilidades, y, como consecuencia de lo anterior, la empresa haya creado una expectativa válida ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

b) Los relativos a retribuciones a largo plazo al personal.

La cuenta 140. "Provisión por retribuciones a largo plazo al personal" del nuevo PGC recoge determinadas obligaciones legales, contractuales o implícitas con el personal de la empresa, sobre las que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento, tales como retribuciones post-empleo de prestación definida o prestaciones por incapacidad.

Cuando estas provisiones se refieren a las prestaciones post-empleo, como las pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, a efectos fiscales no son deducibles en el periodo impositivo en que se ha devengado el gasto. Estos gastos no deducidos se integrarán en la base imponible del periodo en el que se aplique la provisión a su finalidad.

Si la provisión se deduce de obligaciones implícitas, por ejemplo la dotada para cubrir ceses de contratos, deberá analizarse si se ha producido algún efecto jurídico en la relación laboral del empleado con la empresa para admitir su deducción, no siendo ésta posible si el gasto contabilizado se deriva de una simple previsión de la empresa.

Esta restricción de la deducción se aplica también a los ajustes que se puedan realizar en la cuenta 140, como son el reconocimiento de pérdidas actuariales, el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores o el importe imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias de los costes por servicios pasados.

Seguidamente la letra b) de este artículo 13 establece la excepción a la regla general, reserva que antes figuraba en el apartado 3 del mismo artículo, prevista para las contribuciones a los planes de pensiones y a otros sistemas de previsión social.

Se sigue estableciendo la deducibilidad de las contribuciones de los promotores de planes de

pensiones regulados en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, si se imputan estas contribuciones a sus partícipes para su integración en el IRPF en concepto de rendimiento de trabajo en especie –sin perjuicio de su reducción de la base imponible. Se permite que no se realice esta imputación en el supuesto de aportaciones extraordinarias para cubrir el déficit en un plan de pensiones puesto de manifiesto a través de las revisiones actuariales.

Cumpliendo los anteriores requisitos, igualmente serán deducibles las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, cuando las contingencias cubiertas sean las de jubilación, incapacidad laboral total y permanente, gran invalidez, muerte del partícipe o beneficiario y dependencia severa o gran dependencia del partícipe.

Serán igualmente deducibles las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones, por ejemplo la cobertura de pensiones futuras mediante un contrato de seguro. Los requisitos exigidos son:

- Que sean imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculen las prestaciones.
- Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras.
- Que se transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones.

c) Provisiones de costes de cumplimiento de contratos.

La Norma Foral de Medidas Fiscales establece que no serán fiscalmente deducibles los gastos concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.

Aquí estamos hablando de provisiones por obligaciones expresas. Sin embargo, los residuos del principio de prudencia que siguen en la mente del legislador fiscal imponen que, solamente si cumplen el requisito de que los beneficios económicos del contrato que se espera recibir superan esos costes, podrán deducirse las correspondientes provisiones.

d) Provisiones relativas a reestructuraciones.

La norma fiscal también establece que no serán fiscalmente deducibles los gastos derivados de reestructuraciones (cuenta del PGC 146 Provisiones para reestructuraciones), excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas. El propio PGC define la reestructuración como un programa de actuación planificado y controlado por la empresa, que produzca un cambio significativo en el alcance de la actividad llevado a cabo por la empresa o la manera de llevar la gestión de su actividad. Sirve de ejemplo de supuestos de reestructuración los citados en la NIC 37: la venta o liquidación de una línea de actividad o el cierre de la actividad en un país o región.

Ya hemos dicho antes que estaba excluida de deducción las obligaciones tácitas y, en este caso la norma no hace más que recordar que, en el supuesto de reestructuraciones, las obligaciones expresas que se hayan asumido deben estar basadas en obligaciones legales y contractuales, y no en cualquier otra causa.

e) Riesgo de devoluciones de ventas.

La norma fiscal establece que no serán deducibles los gastos relativos al riesgo de devoluciones de ventas, sin perjuicio del tratamiento que deban tener en su momento las devoluciones producidas, y no debe confundirse con la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas que aparecen expresamente como deducibles en el apartado 6 del artículo 13.

f) Determinadas retribuciones al personal.

Igualmente, la norma fiscal establece que no serán deducibles los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, tanto si se satisface en efectivo o mediante la entrega de dichos instrumentos.

La NRV 17ª del PGC establece que tendrán la consideración de transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio aquéllas que, a cambio de recibir bienes o servicios, incluidos los servicios prestados por los empleados, sean liquidadas por la empresa con instrumentos de patrimonio propio o con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio propio, tales como opciones sobre acciones o derechos sobre la revalorización de las acciones.

Para ello se habilita la cuenta 645 "Retribuciones al personal mediante instrumentos de patrimonio" que registra los importes liquidados por la empresa con instrumentos de patrimonio o con importes en efectivo basados en el valor de instrumentos de patrimonio a cambio de los servicios prestados por los empleados. Esta cuenta se subdivide en dos subcuentas en función del medio elegido para satisfacer la retribución: 6450 "Retribuciones al personal liquidadas con instrumentos de

patrimonio" y 6457 "Retribuciones al personal liquidadas en efectivo basado en instrumentos de patrimonio".

El tratamiento fiscal será diferente para cada una de las dos subcuentas:

- Si se satisface en efectivo (cuenta 6457), se integrará el gasto en la base imponible del ejercicio en el que la provisión se aplique a su finalidad; es decir, cuando se realice el pago.
- Si se realiza la entrega de instrumentos de patrimonio (cuenta 6450), el gasto se integra en la base imponible del periodo impositivo en el que se entreguen los instrumentos de patrimonio.

g) Determinados gastos financieros.

El apartado 7 recupera la definición negativa al establecer que tampoco son deducibles los gastos financieros derivados de los ajustes que surjan por las actualizaciones de los valores de las provisiones no deducibles.

Se está refiriendo concretamente a la cuenta del PGC 660 "Gastos financieros por actualización de provisiones", que recoge el importe de la carga financiera correspondiente a los ajustes de valor de las provisiones en concepto de actualización financiera.

De esta forma se niega la deducibilidad del cargo de esta cuenta por el reconocimiento del ajuste de carácter financiero, con abono a las correspondientes cuentas de provisiones, incluidas en los subgrupos 14 y 52.

Provisiones fiscalmente deducibles.

Los apartados 2 al 6 del artículo 13 no contienen una definición negativa, sino que introducen su texto con la expresión “*serán deducibles...*”, estableciendo algunos requisitos para su deducción.

Ejemplo de ello es el apartado 2 que se refiere a los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales, que incluye las obligaciones legales, contractuales o implícitas de la empresa o compromisos adquiridos por la misma, de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, salvo las que tengan su origen en el desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado. La condición impuesta para su deducibilidad es que se correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria.

Aunque la Norma Foral de Medidas Fiscales no prevé de forma expresa una delegación reglamentaria del procedimiento para la resolución de los planes que se formulen en relación con la nueva cuenta 145 “Provisión para actuaciones medioambientales”, es de esperar que se formule una solución como la prevista en la legislación de Territorio Común en la Disposición Transitoria Primera del Real Decreto 1793/2008 por el que se ha modificado el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

En este texto se diferencian dos situaciones. Para los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales en los que la fecha de nacimiento de la obligación o compromiso de la actuación medioambiental haya tenido lugar en periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2008, pero anterior al 19 de noviembre de 2008, se habilita un plazo de tres meses a partir de esta última fecha para la presentación de los planes correspondientes a este tipo de actuaciones. Para las obligaciones o

compromisos nacidos en periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2008, para los que no se haya solicitado un plan de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, podrá solicitarse un plan de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales en un plazo de tres meses desde la aprobación del Real Decreto 1793/2008, integrándose en la base imponible los gastos que correspondan a periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2008 en el ejercicio en el que se aplique la provisión a su finalidad.

El apartado 3 incluye la norma de que los gastos que, de conformidad con los dos apartados anteriores, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad.

La expresión “*se integrarán*” debe entenderse como un ajuste extracontable negativo al calcular la base imponible del ejercicio en el que se aplique la provisión a su finalidad, porque en ese ejercicio no hay gasto “contable” pero sí hay gasto “fiscal”.

Los apartados 4 a 6 contemplan provisiones deducibles que la anterior normativa aparecían reflejadas en los apartados e), f) y g) del mismo artículo 13:

- Los gastos relativos a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras. En este caso la condición impuesta es cuantitativa, limitando su deducibilidad al importe de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables. Entre estas provisiones técnicas se pueden citar las de primas no consumidas, de riesgos en curso, de seguros de vida, de participación en beneficios y para extornos, de prestaciones o siniestros pendientes de liquidación o pago, la de reserva de estabilización o la de desviaciones en las operaciones de capitalización por sorteo.

- Las provisiones técnicas efectuados por las sociedades de garantía recíproca. Estas sociedades que tienen como objeto social el otorgamiento de garantías personales, por aval o por cualquier otro medio admitido en derecho distinto del seguro de caución, a favor de sus socios para las operaciones que éstos realicen dentro del giro o tráfico de las empresas de que sean titulares, pueden deducir las dotaciones que efectúen al fondo de provisiones técnicas con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias con el límite de la cuantía mínima obligatoria a que se refiere el artículo 9 de la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca, y el 75% de las dotaciones que excedan de las cuantías obligatorias. Ni las subvenciones otorgadas por las Administraciones públicas a las sociedades de garantía recíproca ni las rentas que se deriven de dichas subvenciones se integran en la base imponible, siempre que unas y otras se destinen al fondo de provisiones técnicas. Este mismo régimen también se aplicará a las sociedades de reafianzamiento.

- Los gastos inherentes a los riesgos derivados de garantías de reparación y revisión. El límite, en este caso, es el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos; o el que resulte de la proporción existente entre los gastos y las ventas imputables del ejercicio o ejercicios en los cuales la entidad haya operado en los supuestos de entidades de nueva creación.

Provisiones suprimidas como deducibles

De un somero análisis comparativo de la anterior regulación y el nuevo texto del artículo 13 se dedu-

ce inmediatamente la desaparición como deducibles de cinco provisiones que antes tenían esta consideración cuando cumplían determinados requisitos. Tienen las cinco como denominador común el no figurar expresamente ni como deducible ni como no deducible en actual artículo 13:

- Provisión para responsabilidades.

El tratamiento de la cuenta del nuevo PGC 142 "Provisión para otras responsabilidades" seguirá la regla general referida a "los gastos derivados de obligaciones implícitas o tácitas", por lo que no se admiten como deducibles las que respondan a hechos o circunstancias posibles, lo que retrasará la admisión de la deducción hasta que la provisión sea aplicada a su finalidad.

Distinta es la situación para determinadas provisiones cuya indeterminación se sitúa en la cuantía y vencimiento pero no en el reconocimiento de la obligación. En los litigios judiciales, penales o civiles, o en litigios extrajudiciales, en las indemnizaciones reconocidas en las condiciones contractuales pactadas o como consecuencia de normas legales o reglamentarias, o en las situaciones en las que un hecho cierto, producido y justificado hace nacer una obligación de afrontar un gasto, el importe contabilizado, racionalmente justificado, tendrá la condición de deducible.

- Provisión para impuestos.

De forma idéntica a la provisión para responsabilidades, la cuenta 141 "Provisión para impuestos" no será deducible hasta que la provisión se aplique a su finalidad.

Esta afirmación no incluye todas las provisiones relacionadas con el pago de impuestos. Alguna de las causas de la contabilización de estas provisiones pueden encajar dentro de las provisiones para responsabilidades. Por ejemplo, cumplirían estas condiciones los tributos cuyo ingreso requiere una liquidación previa de la Administración y ésta no ha sido notificada, o el pago que ha sido recurrido de una regularización del IVA en las que no se pueden rectificar las cuotas repercutidas. En estos supuestos de pagos justificados cuya cuantía no ha sido determinada, la provisión contabilizada, racionalmente calculada, es deducible. Por el contrario, nunca tendrían la consideración de deducibles las provisiones para cubrir posibles contingencias futuras derivadas del propio Impuesto sobre Sociedades, por cuanto la cuota de este impuesto no es deducible como gasto.

- Provisión para el fondo de reversión.

Con la nueva normativa mercantil y contable el fondo de reversión ya no figura en el subgrupo 14 "Provisiones" del nuevo PGC al no entrar en los requisitos exigidos en el Marco Conceptual para ser reconocido como un pasivo en el balance. La nueva solución pasa por amortizar estos activos durante el periodo concesional, en lugar de tomar como referencia su vida económica, de forma que en el momento de la reversión los activos revertibles deberán estar completamente amortizados.

Con este nuevo criterio contable, el gasto derivado de la amortización que esté dentro del calculado por la aplicación del coeficiente máximo de las tablas de amortización será deducible, mientras que para el exceso de

berá justificarse su depreciación. La deducción fiscal incluirá también el gasto financiero asociado a la actualización del coste de rehabilitación de los activos.

El ajuste de transición establecido en la ya citada consulta nº 2 del BOICAC 74 de junio de 2008 establece que el importe del fondo de reversión que se hubiera dotado –que recogerá la diferencia entre la amortización según la vida económica y útil, de acuerdo con el nuevo criterio de considerar como vida útil el periodo concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo– se reclasificará como mayor amortización acumulada del inmovilizado correspondiente. Sin embargo esta reclasificación tiene como límite el valor contable del elemento, por lo que cualquier exceso se deberá reconocer en reservas.

Esta reclasificación de este exceso a reservas, por la excepción prevista para las dotaciones a provisiones y tal como se ha explicado para las pérdidas por deterioro en las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, implica su integración en la base imponible mediante un ajuste extracontable positivo, salvo que este efecto negativo sea corregido por las modificaciones que puedan incluirse en el Proyecto de Ley conocido o en futuras respuestas por la normativa foral en el sentido de eliminar esta excepción o repartir su impacto en la base imponible durante varios periodos impositivos.

- Provisión para grandes reparaciones.

Sirve el mismo argumento apuntado para la provisión para el fondo de reversión ya que su amortización se dotará en el periodo que

corresponda hasta el momento de efectuar la reparación. El comentario realizado en el párrafo anterior sobre la deducción del gasto que no supere el importe máximo derivado de las tablas de amortización es de aplicación, también en este supuesto, por lo que para la deducción del exceso será necesario acreditar fehacientemente el plazo en que se espera realizar la reparación y el importe inicial de la misma.

La eliminación en el actual PGC de esta provisión en el balance de apertura hace necesario liberar la provisión preexistente con abono a reservas, por aplicación de la segunda regla de la Disposición Transitoria Primera del nuevo PGC. Según la opinión del ICAC en consulta nº 1 del BOICAC 72/Enero 2008, si la empresa decide valorar todos sus elementos patrimoniales de acuerdo con las nuevas normas, la reclasificación anterior ocasionará el correspondiente ajuste a reservas en la medida en que el importe de la amortización acumulada que debe aflorar de acuerdo con los nuevos criterios no sea coincidente con el que figure en la provisión para grandes reparaciones que se cancela. El literal del artículo 20.9 (20.8 en Bizkaia y Gipuzkoa) de la NFIS sometería a tributación dichos importes en el primer ejercicio de aplicación del nuevo PGC, pues establece que cuando se eliminen provisiones, por no haberse aplicado a su finalidad, sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiese dotado, en la medida que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible.

Es de esperar un desarrollo reglamentario foral como el previsto en la Disposición Transi-

toria Primera del Real Decreto 1793/2008, que contempla un régimen transitorio, para la cobertura de reparaciones extraordinarias y para los gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, para los que antes de 1 de enero de 2008 existía un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria.

Para estas situaciones se prevé en este régimen transitorio de normativa estatal que los gastos derivados de dichos planes se integrarán en la base imponible de los períodos impositivos que correspondan de acuerdo con lo establecido en los mismos, sin que tenga efectos fiscales, en su caso, el abono a reservas consecuencia de la primera aplicación del PGC, relacionado con esos gastos que fueron contabilizados e integrados en la base imponible de períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2008.

Además, este desarrollo reglamentario contempla la situación en la que los gastos contabilizados en períodos impositivos iniciados antes de dicha fecha, para la cobertura de reparaciones extraordinarias o de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, no fueron deducibles por no corresponder a un plan aprobado por la Administración tributaria. La solución articulada para estos supuestos es que estos gastos se integrarán en la base imponible de los períodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha en los que se realice el abandono o las reparaciones.

La solución también podría pasar porque estas provisiones se integrasen en la base imponible de conformidad con las reglas derivadas de la normativa previa a 1 de enero

de 2008 y la aplicación a reservas en la primera aplicación del nuevo PGC no tenga la consideración de ingresos computable. Posteriormente el coste efectivo de la reparación no tendría la consideración de gasto deducible ni de mayor valor de adquisición del activo a efectos fiscales. Si el coste efectivo de la reparación fuese inferior a las cantidades deducidas, el exceso debería tener la consideración de ingresos computable en el ejercicio en que se produzca la reparación. Finalmente, si la reparación prevista no se llevase a cabo, las cantidades previamente deducidas se integrarían en la base imponible en el ejercicio en el que existan datos objetivos de que la reparación no se va a realizar, como pueden ser la venta del activo o su retiro.

- Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.

La NRV 2ª del PGC establece que formará parte del inmovilizado material la estimación del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras obligaciones asociadas a estos activos. La provisión ya no se contabiliza como gasto, sino que se capitaliza en el activo, lo que implica que la deducción fiscal de estos importes se irá produciendo mediante las amortizaciones periódicas del mayor valor del activo así como por el gasto asociado a la actualización financiera de la provisión que se realiza en cada ejercicio.

Para esta provisión sigue siendo de aplicación la regla contenida en el apartado 1.a) del artículo 13, por la que no son gastos deducibles los derivados de obligaciones implícitas o tácitas. Esto implica que la obligación asumida por la empresa debe ser cierta y te-

ner una correlación con un derecho de un tercero que pueda exigir su cumplimiento.

En la primera aplicación del nuevo PGC, si la empresa opta por la aplicación retroactiva del mismo, se produce un abono a la cuenta de provisión por el defecto de la misma existente a la fecha del balance de apertura, un cargo al inmovilizado por importe del mayor valor del activo que se habría incluido en el mismo cuando se realizó la inversión inicial y un abono a la cuenta de amortización acumulada que corresponda. Además, la diferencia de los cargos y abonos anteriores implicará un ajuste a reservas por la diferencia.

En este caso también sería lógica la solución prevista en la Disposición Transitoria Primera del Real Decreto 1793/2008, por la que la que no tendría efectos fiscales el abono a reservas consecuencia de la primera aplicación del PGC y se respetarían los planes formulados por el sujeto pasivo y aceptados por la Administración tributaria. En el caso de que la empresa no tuviera un plan especial aprobado por la Administración, a partir del ejercicio 2008 los gastos asociados a la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación serán fiscalmente deducibles como gasto a través del mayor importe del inmovilizado a amortizar, por lo que la parte de aquella provisión que no fue fiscalmente deducible deberá integrarse en la base imponible del periodo impositivo en que se aplique a su finalidad mediante el desmantelamiento o retiro del activo o la rehabilitación del lugar en que se asienta el mismo.

Esta solución pasaría también por que los gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal contabilizados

antes de 1 de enero de 2008 -y previamente no deducido por no corresponder a un plan aprobado por la Administración tributaria- se puedan integrar en la base imponible de los periodos impositivos en los que se produzca el abandono.

Deducción de los intereses de los préstamos participativos

La Norma Foral de Medidas Fiscales ha incluido un nuevo apartado 3 en el artículo 14 por el que se considera partida deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del prestatario los intereses devengados, tanto fijos como variables, de un préstamo participativo que cumpla los requisitos señalados en el apartado Uno del artículo 20 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.

De acuerdo con este Real Decreto se consideran préstamos participativos aquéllos en los que la entidad prestamista percibe un interés variable que se determinará en función de la evolución de la actividad de la empresa prestataria, y que podría fijarse en función el beneficio neto, el volumen de negocio, el patrimonio total o cualquier otro que libremente acuerden las partes contratantes. Además, podrán acordar un interés fijo con independencia de la evolución de la actividad.

También se caracterizan porque las partes contratantes pueden acordar una cláusula penalizadora para el caso de amortización anticipada, pudiendo el prestatario amortizar anticipadamente el préstamo participativo únicamente si dicha amortización se compensa con una ampliación de igual cuantía de sus fondos propios y siempre que éste no provenga de la actualización de activos.

Para apreciar si una sociedad se encuentra en los supuestos de reducción de capital y liquidación de sociedades, los préstamos participativos se considerarán patrimonio neto, tal como señala la Disposición Adicional Tercera de la Ley 16/2007, aunque contablemente se incluyen dentro del pasivo no corriente (en la cuenta 171 "Deudas a largo plazo").

Esta consideración de patrimonio neto a efectos de las citadas situaciones podría hacer operar el artículo 14.1.a) de la NFIS, que parte de la regla general de que aquellas partidas que fiscalmente puedan considerarse como una distribución de beneficios y, por tanto, una retribución a los capitales propios, no son gasto a efectos fiscales.

La modificación ahora reseñada tiene por objeto aclarar esta doble calificación de patrimonio neto, en los supuestos de reducción de capital y liquidación de sociedades, y de pasivo no corriente, a otros efectos, mediante una inclusión expresa como partida deducible de los intereses devengados, tanto fijos como variables, de los préstamos participativos.

Variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable

La Norma Foral de Medidas Fiscales da nueva redacción al apartado 1 del artículo 15, que quedará redactado de la siguiente manera:

"Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio. No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias.

El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias.

El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados”.

La anterior redacción asignaba como valoración de los elementos patrimoniales el “precio de adquisición o coste de producción”, valoración derivada de los principios contables del anterior PGC. Con la nueva normativa mercantil y contable el “precio de adquisición o coste de producción” es un criterio de valoración junto con otros criterios, como es el del “valor razonable”.

Sin embargo, lo importante de la actual reforma es la observación de que las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, cambio motivado porque las variaciones de valor razonable se computarán en ciertos supuestos en cuentas de patrimonio neto (cuando se trate de un activo financiero disponible para la venta o el elemento sea un instrumento de cobertura) y no en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Con esta redacción se pretende que la reforma mercantil y contable que obliga a valorar determinados elementos a valor razonable no cause directamente una mayor tributación en el Impuesto sobre Sociedades. De esta forma los efectos fiscales de los ingresos y gastos derivados de la aplicación de este criterio serán los siguientes:

- Si los ingresos y gastos se registran en cuentas de patrimonio neto no tienen efectos fisca-

les, y no se integran en la base imponible en ese momento, sin perjuicio de su integración en el periodo impositivo en que estos ingresos y gastos se registren en la cuenta de pérdidas y ganancias.

- Si estos ingresos y gastos se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias su integración en la base imponible es inmediata a través del cálculo del resultado contable, no existiendo en la normativa fiscal ninguna restricción para su integración en la base imponible.

Este artículo 15 diferencia los efectos de los ingresos y gastos derivados de la aplicación del valor razonable de las revalorizaciones voluntarias no amparadas por una norma legal o reglamentaria, en las que dicha revalorización contable no tienen ningún efecto en el Impuesto sobre Sociedades, lo que significa en este último caso que los ingresos y gastos derivados de esos elementos se determinan fiscalmente sobre el mismo valor que tenían con anterioridad a la revalorización y obliga a efectuar los correspondientes ajustes al resultado contable para determinar la base imponible de cada ejercicio en que se computen ingresos o gastos contables procedentes de dichos elementos revalorizados.

Por el contrario, pueden existir revalorizaciones voluntarias que están amparadas por una norma legal o reglamentaria que regula al mismo tiempo las consecuencias fiscales de estas operaciones. En estos supuestos podemos encontrarnos con regularizaciones con abono a reservas en los que los nuevos valores tienen posteriormente plenos efectos fiscales, como es el caso de las últimas actualizaciones de balances en el Estado (Real Decreto Ley 7/1996, que establecía como condición el “peaje” del 3% del importe del incremento neto de valor que resultaba de la actualización) y en los territorios forales

(Norma Foral 4/1997 en Álava, Norma Foral 6/1996 en Bizkaia y Norma Foral 11/1996 en Gipuzkoa).

Depreciación monetaria de inversiones inmobiliarias, o de los elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta

En relación con la corrección en la base imponible de las empresas de la depreciación monetaria derivada del efecto de la inflación en los supuestos de rentas obtenidas por la transmisión de bienes inmuebles, en el apartado 11 del artículo 15 de la NFIS (apartado 9 en Bizkaia y Gipuzkoa) se sustituye el texto *“inmovilizado, material o inmaterial”* por la expresión *“inmovilizado material, intangible y de inversiones inmobiliarias, o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta”*.

La primera diferencia es debido a que antes de la reforma mercantil y contable, los elementos de naturaleza de bienes inmuebles estaban incluidos dentro del inmovilizado material.

En segundo lugar se incluyen en la aplicación de esta deducción por depreciación monetaria los bienes inmuebles que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta. Es sabido que con el nuevo PGC la empresa clasificará un activo no corriente mantenido para la venta si su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, y siempre que se cumplan los requisitos de que el activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta y que su venta sea altamente probable. Si determinados inmuebles han sido *“retirados”* de la actividad económica y empresarial de una entidad con el objeto de su venta, y esto ha

motivado su reclasificación contable de activo no corriente a activo corriente, su nueva calificación contable no les excluye de la deducción de la depreciación monetaria producida desde la última actualización legal autorizada respecto al elemento transmitido o desde el día en que se adquirió el mismo, si es posterior.

Adquisición y amortización de acciones o participaciones propias

Tal como establece el artículo 75 de la LSA, la sociedad sólo podrá adquirir sus propias acciones o las emitidas por su sociedad dominante dentro de los límites y con los requisitos que se enuncian seguidamente:

- Que la adquisición haya sido autorizada por la junta general, mediante acuerdo que deberá establecer las modalidades de la adquisición, el número máximo de acciones a adquirir, el precio mínimo y máximo de adquisición y la duración de la autorización, que en ningún caso podrá exceder de dieciocho meses. Si la adquisición tiene por objeto acciones que hayan de ser entregadas directamente a los trabajadores o administradores u opciones sobre aquellas, el acuerdo de la junta deberá expresar que la autorización se concede con esta finalidad.

- Que el valor nominal de las acciones adquiridas, sumándose al de las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales y, en su caso, la sociedad dominante y sus filiales, no exceda del 10 % del capital social.

- Que la adquisición permita a la sociedad adquirente y a la sociedad dominante dotar la reserva prescrita por la norma 3 del artículo 79, sin disminuir el capital ni las reservas legal o estatutariamente indisponibles (redacción según Ley 16/2007).

- Que las acciones adquiridas se hallen íntegramente desembolsadas, siendo nula la operación de compra si éstas no estuvieran totalmente desembolsadas.

Estas acciones o participaciones figurarán en la cuenta 108 "Acciones o participaciones propias en situaciones especiales" o en la cuenta 109 "Acciones o participaciones propias para reducción de capital", dentro del patrimonio neto con signo negativo, en base al principio de prevalencia del fondo sobre la forma (artículo 34.2 del Código de Comercio), registrando la adquisición de estas acciones o participaciones como si de una reducción de capital se tratara, en la medida que su adquisición supone la devolución de las aportaciones a los socios.

Ahora la Norma Foral de Medidas Fiscales suprime el apartado 10 del artículo 15 que anteriormente disponía que *"la adquisición y amortización de acciones o participaciones propias no determinará, para la entidad adquirente, rentas positivas o negativas"*. El apartado 4 de NRV 9º del actual PGC establece que en el caso de que la empresa realice cualquier tipo de transacción con sus propios instrumentos de patrimonio, el importe de estos instrumentos se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidos como activos financieros de la empresa ni se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias. Al no generar en ningún caso resultados contables no genera rentas a integrar en la base imponible y no es necesaria la precisión contenida en la anterior normativa.

Hay que recordar que en la primera aplicación del nuevo PGC deben ser cancelados en el balance de apertura los gastos amortizables (entre ellos los gastos de constitución y de emisión de acciones) con cargo a reservas, al no cumplir la definición de

activos contemplada en el Marco Conceptual de nuevo PGC. En principio la aplicación del artículo 20.3 de la NFIS, por la que un gasto imputado contablemente en una cuenta de reservas por imperativo legal o reglamentario es deducible, no debe crear problemas.

Sustitución de la unidad de decisión por el control en el concepto de vinculación entre las entidades

Para su consideración como entidades vinculadas a efectos fiscales, el nuevo artículo 16 olvida la anterior definición basada en la constitución de una unidad decisión, y en base a la nueva filosofía del artículo 42 del Código de Comercio basa esta relación de vinculación en el hecho de que una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras.

El Código de Comercio presume que existe control cuando una sociedad se encuentre en relación con otra sociedad en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se

presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta.

Las otras dos condiciones anteriores para entender la relación de vinculación a efectos fiscales con independencia de las reglas de configuración de grupo a efectos mercantiles se mantienen:

- Existe vinculación aunque alguna de las sociedades tenga su residencia en el extranjero, no siendo obstáculo incluso el que la dominante del grupo no resida en territorio español si alguna de las sociedades dependientes tiene su residencia en territorio español.
- Tampoco desaparece la relación de vinculación fiscal aunque la normativa mercantil les exima de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, por ejemplo por razón del tamaño o por pertenecer a otro grupo mayor, como establece el artículo 43 del Código de Comercio.

Tratamiento de la doble imposición internacional en dividendos y participaciones en beneficios

Para que no se produzca un fenómeno de doble imposición si se admitiese la integración en la base imponible de la pérdida del valor de la participación en la entidad no residente derivada de la distribución de los beneficios, ya sea por anotación contable mediante la dotación de una pérdida por deterioro o bien como consecuencia de la transmisión de la participación en la que se genera una

renta negativa, el artículo 19 establece que no se integrará, en la base imponible del sujeto pasivo que percibe los dividendos o la participación en beneficios dicha pérdida de valor.

Esta regla tiene una excepción, de forma que en el supuesto de que esas reservas hubiesen tributado en España con ocasión de cualquier transmisión anterior de la participación, la integración posterior en la base imponible de esta pérdida queda compensada por la plusvalía generada en otra entidad residente.

En este último supuesto, la entidad podrá computar un gasto igual al importe de los beneficios que hayan tributado en España a través de la transmisión de la participación cuando, por la forma en que deba contabilizarse la operación, no se integre renta alguna en la base imponible y deba minorar el valor de dicha participación.

Esta forma de contabilizar la operación se debe a que la NRV 9ª.2.8 del PGC establece que cuando los dividendos distribuidos procedan inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

Sobre la diferencia entre la normativa estatal y foral –que permite la integración en la base imponible de la pérdida del valor de la participación derivada de la distribución de los mismos, si el importe de los citados beneficios ha tributado en España a través de cualquier transmisión anterior de la participación- nos remitimos al comentario que más tarde se hace en el apartado de la deducción por doble imposición económica internacional sobre dividendos y participaciones en beneficios.

Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.

El nuevo apartado 3 del artículo 20 dice textualmente que *“no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas, si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de aquéllos a los que legalmente se les permita una amortización acelerada”*.

La inclusión de la anotación en una cuenta de reservas es debida a la reforma mercantil y contable que posibilita que determinados gastos e ingresos puedan ser imputados contablemente a una cuenta de reservas. Este sería el caso de los gastos de transacciones con instrumentos de patrimonio propio, o los gastos de emisión de estos instrumentos (honorarios de letrados, notarios, registradores, impresión de memorias, boletines y títulos, tributos, publicidad, comisiones y otros gastos de colocación), que se registran directamente contra el patrimonio neto como menores reservas.

Aunque estos gastos no se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias, porque su registro contra reservas se realiza por imposición del PGC, como cumplen la definición de gasto contable, son gastos deducibles mediante el correspondiente ajuste negativo a la base imponible.

La excepción para computar en la base imponible gastos que no están contabilizados en el ejercicio es la regulación de algunos casos especiales como la libertad de amortización para determinadas inversiones (previstos, por ejemplo, para las sociedades anónimas laborales, para las inversiones en activos mineros realizadas por entidades que desarrollen actividades de exploración, investigación y

explotación o beneficio de yacimientos minerales en los términos establecidos en la Ley de Minas, para las actividades de investigación y desarrollo o para las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias), así como otros incentivos fiscales establecidos para las pequeñas empresas como la libertad de amortización de los activos nuevos que formen parte del inmovilizado material o la deducción de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la recuperación del coste del bien en el régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero.

En este caso el gasto fiscal se anticipa al contable mediante el correspondiente ajuste negativo al resultado contable y el posterior ajuste positivo en los ejercicios posteriores cuando el elemento esté completamente amortizado fiscalmente y en los que la amortización contable no será gasto fiscalmente deducible.

Por otra parte, en el apartado 5 se añade que *“los gastos de personal liquidados mediante la entrega de instrumentos de patrimonio a que se refiere la letra f) del apartado 1 del artículo 13 de esta Norma Foral, serán deducibles en el período impositivo en que se entreguen dichos instrumentos”*.

Para interpretar este párrafo hay que recordar que el artículo 13.1.f) incluye entre los gastos no deducibles *“los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, tanto si se satisface en efectivo o mediante la entrega de dichos instrumentos”*.

En este último artículo se incluyen como no deducibles los gastos que se originan al dotar las provisiones, mientras que en el artículo 20 se están considerando deducibles estos gastos en el período impositivo en que se entreguen estos instrumentos de patrimonio.

Por último se modifica el apartado 6 de este artículo 20 para sustituir las expresiones “provisiones aplicadas” o “excesos de provisión” derivadas de la anterior normativa mercantil y contable por la actual “reversión por deterioro” en la regla por la que se imputa en el período impositivo en el que se haya producido la reversión del deterioro del valor de elementos que previamente se depreciaron y motivaron una dotación de la provisión que fue fiscalmente deducible o bien de los que se hubiesen transmitido (generándose una pérdida a efectos fiscales) a una sociedad vinculada.

En el supuesto de que no exista transmisión, si el importe de la reversión del anterior deterioro se registra como un ingreso contable, el resultado contable se toma a efectos de determinar la base imponible.

Sin embargo, si contablemente no se refleja el ingreso de esta reversión, a efectos de determinar la base imponible deberá realizarse un ajuste contable positivo por el importe de la recuperación del valor del elemento producida en el ejercicio, con el límite de la corrección valorativa por deterioro contabilizada en un ejercicio anterior.

Si dicho elemento, tras haberse computado una pérdida por deterioro fiscalmente deducible, es transmitido a una entidad vinculada a la sociedad transmitente, de forma que después de la transmisión el valor del elemento se aprecia, la entidad adquirente debe integrar en la base imponible el importe de dicha apreciación -aunque no se registre en el resultado contable-, con el límite del deterioro contabilizado en la empresa transmitente.

Exención por reinversión

La Norma Foral de Medidas Fiscales no introduce modificaciones sustanciales en el régimen tribu-

rio de la exención por reinversión regulada en el artículo 22 del impuesto.

Como consecuencia del nuevo marco contable se sustituyen los términos inmovilizado material e inmaterial por los de inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias. La afección a actividades de los elementos transmitidos y adquiridos sigue siendo un requisito imprescindible para que las rentas puedan ser objeto de no integración, por lo que este último subgrupo quedará en muchos casos excluido de este beneficio. La quinta parte del PGC define las inversiones inmobiliarias como aquellos activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o
- Su venta en el curso ordinario de las operaciones.

De la lectura de este precepto podría desprenderse que los inmuebles destinados al suministro de servicios de alquiler quedan excluidos de la definición de inversión inmobiliaria y entrarían en la de inmovilizado material. No obstante, la consulta nº 9 del BOICAC 74 de junio de 2008 aclara que el suministro de servicios al que se refiere el primer párrafo anterior hay que entenderlo como aquellos servicios distintos del propio alquiler. Por tanto, las entidades dedicadas habitualmente al arrendamiento de inmuebles contabilizarán dichos activos como inversiones inmobiliarias y, siempre que cuenten con la debida organización a efectos fiscales, podrán considerarlos afectos a una explotación económica.

Por otra parte, la nueva redacción del artículo

22 incorpora a los elementos cuya renta puede ser objeto de no integración los activos pertenecientes al inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias afectos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta con carácter previo a su transmisión. De acuerdo con la NRV 7º del PGC se reclasifican a este subgrupo aquellos activos no corrientes cuyo valor se va a recuperar fundamentalmente a través de su venta, siempre que ésta sea altamente probable porque se dan determinadas circunstancias objetivas y subjetivas. Desde el momento de la reclasificación el activo deja de ser objeto de amortización, sin perjuicio de las pérdidas por deterioro que deban practicarse, por lo que la renta exenta que se genere con ocasión de su transmisión se verá disminuida.

La inclusión de este grupo de activos en el ámbito objetivo de la exención por reinversión es coherente con la pretensión que persigue este beneficio fiscal y con la realidad en la que se inserta. Así, cuando la Norma exige la afección de los elementos transmitidos no puede obviar que las operaciones de compraventa exigen un periodo para llevarse a cabo, periodo durante el cual es probable que el activo puesto en venta haya sido desafectado de la actividad. Esto no significa, sin embargo, que la no afectación pueda perpetuarse en el tiempo. La NRV 7º exige, para reclasificar los activos como disponibles para la venta, que la empresa espere materializar la venta en el plazo de un año, salvo que, por hechos o circunstancias fuera de su control, el plazo de venta se tenga que alargar y exista evidencia suficiente de que siga comprometida con el plan de venta. En territorio común se ha optado por objetivizar estas circunstancias, al aplicar el beneficio fiscal a aquellos elementos afectos a actividades que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.

Al margen de esto, la nueva redacción del apartado 1 del artículo 22 establece que, a los efectos de la reinversión, no serán tenidos en cuenta los costes correspondientes a las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento y retiro asociados a los activos en que se reinvierta. Como se sabe, la NRV 2º del PGC incorpora a la valoración inicial del inmovilizado material la estimación del valor actual de dichas obligaciones, entre las que se encuentran los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el activo, cuya contrapartida contable es una provisión.

En cuanto a la transmisión de participaciones en una entidad, la Norma Foral de Medidas Fiscales posibilita que se agrupen todas aquellas que hayan tenido lugar durante un mismo periodo impositivo con el objeto de alcanzar el porcentaje mínimo del 5%, de forma que una transmisión escalonada dentro del mismo ejercicio no impida la aplicación de este beneficio fiscal. La normativa foral no especifica cuándo debe empezar a computar el plazo de reinversión en este supuesto, pudiendo entenderse que para cada una de las transmisiones rige su propia fecha. La normativa de territorio común fija el dies a quo en el día de finalización del periodo impositivo.

Lamentablemente, y a diferencia de lo sucedido en el Estado, los Territorios Históricos han optado por mantener la exención por reinversión en los mismos términos que hasta ahora, a pesar del inmenso atractivo elusorio que provoca su escasa regulación actual. La normativa estatal, ya de por sí más restrictiva que la foral –puesto que únicamente pretende que las rentas derivadas de la transmisión de determinados elementos patrimoniales tributen al mismo tipo por el que lo harían en sede de una persona física–, ha introducido cortapisas a las operaciones efectuadas entre empresas del mismo grupo y a las relacionadas con participaciones en entidades cuyo

activo esté constituido por elementos no afectos. Por el contrario, la foral, que constituye un beneficio fiscal de mucho mayor importe, continúa guardando silencio al respecto.

Deducciones por doble imposición

La Norma Foral de Medidas Fiscales introduce algunas modificaciones técnicas en el artículo 33, que regula la deducción por doble imposición interna, y en el 34 bis, dedicado a la deducción por doble imposición económica internacional.

Como es conocido, el artículo 33.4 d) impide la aplicación de la deducción por doble imposición cuando la distribución del dividendo haya provocado la depreciación en el valor de la participación a efectos fiscales, con el objeto de evitar que un ingreso que no ha tributado efectivamente se beneficie de la misma –dejando a salvo los supuestos en que el anterior transmitente haya tributado por la plusvalía que ya incorporaba dichos beneficios distribuidos-. La Norma Foral de Medidas Fiscales da nueva redacción a este apartado sustituyendo el término depreciación por el de pérdida de valor. En territorio común, sin embargo, se ha hecho constar “pérdida por deterioro del valor”, cuando ya sabemos que con las nuevas normas contables la distribución de beneficios puede provocar no sólo una pérdida por deterioro de la participación sino también una pérdida de valor por aplicación del valor razonable.

La pérdida de valor debe serlo a efectos fiscales, por lo que puede suceder que en los AFDV se produzca una pérdida contabilizada contra patrimonio neto y que, por tanto, no afecte de momento a la base imponible. En estos casos podría interpretarse que es posible aplicar la deducción por doble imposición. Siendo así, cuando posteriormente se

traslade dicha pérdida al resultado y por tanto a la base imponible no queda claro si debe reintegrarse la deducción practicada.

La misma limitación del artículo 33.4 d) se da cuando la distribución del dividendo no determine la integración de renta en la base imponible. Precisamente otra de las novedades que incorpora la NV 9ª consiste en que cuando la entidad participada distribuya dividendos que procedan inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición (porque se distribuyen importes superiores a los beneficios generados desde dicho momento), no se reconocen como ingresos sino que disminuyen el valor del activo. La redacción foral del artículo 33.4 d) despierta la duda de si en este supuesto puede aplicarse la deducción por doble imposición cuando el sujeto pasivo pruebe que el anterior tenedor de la participación ha tributado por el importe en que ha disminuido el valor contable de la misma, ya que, en puridad, no se trata de una pérdida de valor sino de una minoración de su valor contable. De no poder aplicarse se produciría una doble imposición, ya que la renta generada en la transmisión no podrá acogerse a la deducción por plusvalías de fuente interna al no corresponderse con beneficios no distribuidos generados durante el tiempo de tenencia de la participación. Como luego se verá, el artículo 34 bis corrige la doble imposición que se produce en estos casos, por lo que no parece haber sido voluntad del legislador no hacerlo en el artículo 33.

En territorio común, al ser obvia la imposibilidad de aplicar la deducción –puesto que de ninguna manera se trata de una pérdida por deterioro-, el Proyecto de modificación del Impuesto sobre Sociedades ha introducido un nuevo párrafo en este artículo que otorga al sujeto pasivo la facultad de probar que el dividendo distribuido ha tributado en sede de los anteriores propietarios de la participación.

El artículo 33.5 ha sufrido también una pequeña modificación. Este apartado permite aplicar la deducción por doble imposición por la renta generada en la transmisión de valores sobre una base máxima equivalente al incremento neto de los beneficios no distribuidos imputables a la participación generados durante el tiempo de tenencia de la misma. Puede suceder que la antigüedad de la participación no permita conocer cuál es dicho importe, en cuyo caso se estima que el valor de adquisición corresponde al patrimonio neto (de forma que, al conocerse en todo caso la cifra de capital, los beneficios no distribuidos en la fecha de adquisición se calculan por diferencia, imputándose las posibles plusvalías tácitas pagadas a beneficios no distribuidos existentes en la fecha de adquisición). Esto último es el objeto de la modificación, ya que antes la Norma se refería al valor teórico.

La contabilización de determinados activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias –los AFMN y OAF– va a suponer que en el momento de la transmisión de la participación la posible plusvalía que se genere sea mayor o menor que la que se derivaría de mantener contabilizados los valores a coste histórico. El artículo 33.5 no ha previsto nada al respecto, de manera que únicamente la renta generada con la transmisión y no los ajustes previos por valor razonable podrán dar lugar a la deducción. En cualquier caso se trata de supuestos poco habituales, ya que el disfrute de esta deducción exige una participación de al menos el 5% y un periodo de tenencia de un año, circunstancias que difícilmente pueden concurrir en los AFMN.

Deducción para evitar la doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios

Cuando se integran en base los dividendos recibidos de la participada no residente se puede deducir el impuesto pagado en su país por esta última (previa inclusión en la base imponible de la española de dicho impuesto) y no será deducible la pérdida de valor de la participación derivada de dicha distribución de beneficios, salvo que el importe de dichos beneficios haya tributado en España a través de cualquier transmisión de participación. Esta tributación en España se produce en el supuesto de que la sociedad participada no residente hubiera adquirido la otra participación a otra sociedad no residente, y en esta última se hubiera producido una plusvalía en la transmisión de la participación. En este caso la desimposición que se produce en la deducción de la pérdida de valor de la participación derivada de la distribución de beneficios neutraliza la tributación que soportó la primera sociedad residente.

La Norma Foral de Medidas Fiscales dispone que cuando, por la forma en que deban contabilizarse la operación, no se integre renta alguna en la base imponible y deba minorar el valor de dicha participación, el sujeto pasivo podrá computar como gasto un importe que sea igual a los beneficios que hayan tributado en España a través de la transmisión de la participación. Por tanto no se integra el dividendo porque contablemente no hay ingreso y por tanto tampoco hay depreciación de la participación, pero puedes aplicar un ajuste negativo por el importe de los beneficios que hayan tributado en España.

La solución que da territorio común a estos casos en el Proyecto de Ley “de supresión del Impuesto sobre Patrimonio” difiere de la foral. En este Proyecto se precisa que en el supuesto de que el dividendo no determine la integración de renta en la base imponible por no tener la consideración de ingreso, procederá aplicar la deducción cuando el sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a ese dividendo ha tributado en España a través de cual-

quier transmisión de la participación.

En este caso, el límite del apartado 3 del artículo 32 de la LIS, que limita esta deducción conjuntamente con la que pretende evitar la doble imposición jurídica internacional a la cuota íntegra que en España correspondería pagar por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español, se calcularía atendiendo a la cuota íntegra que resultaría de la integración en la base imponible del dividendo o participación en beneficios.

Régimen especial de reestructuración empresarial

Dentro de las normas comunes para evitar la doble imposición en las operaciones de reestructuración empresarial, se incluye en el artículo 103 de la NFIS la posibilidad de que la pérdida del valor de la participación derivada de la distribución de los beneficios sea deducible si el importe de los citados beneficios hubiera tributado en España a través de la transmisión de la participación.

Como ya se comentó en el apartado relativo al tratamiento de la doble imposición internacional en dividendos y participaciones en beneficios, la explicación de esta modificación reside en que la NRV 9ª.2.8 del PGC establece que no se reconocerán como ingresos, minorando el valor contable de la inversión, los dividendos distribuidos que procedan inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición.

Con esta forma de contabilizar no se integra renta alguna en la base imponible, pero la nueva redacción establecida por la Norma Foral de Medidas Fiscales permite que la entidad pueda computar

un gasto igual al importe de los beneficios que hayan tributado en España a través de la transmisión de la participación.

Paralelamente se ha modificado el artículo 96.3, referido a las operaciones de reestructuración empresarial que se acogen al régimen especial de diferimiento. Así, como es sabido, los bienes adquiridos se valoran a efectos fiscales, en general, por los mismos valores de la transmitente. Sin embargo, cuando la participación fuera de al menos un 5%, la diferencia del valor de adquisición de la participación (ahora se especifica que el de efectos fiscales, ya que la deducción del fondo de comercio financiero ha podido no tener reflejo en contabilidad) y su patrimonio neto, se imputa también a los bienes y derechos adquiridos y la diferencia se deducirá como en el 12.9 (fondo de comercio explícito). El problema surge cuando con la nueva contabilidad dentro del patrimonio neto se incluyen además de los fondos propios otros conceptos como los ajustes por cambio de valor razonable de determinados activos (concretamente de los activos financieros disponibles para la venta –Cuenta 133- y, en algunos supuestos, de los activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta –Cuenta 136-) o las subvenciones donaciones y legados recibidos, que, a pesar de tener su correspondencia con activos del balance, no han pasado todavía por la base imponible. En Territorio Común el Proyecto de Ley conocido como “*de supresión del Impuesto sobre Patrimonio*” pretende corregir este problema sustituyendo la mención al patrimonio neto por la de fondos propios, mientras que en los territorios forales se ha hecho un híbrido que no soluciona íntegramente el problema.

Veamos un ejemplo sobre estas diferencias: Se adquiere por 300 unidades monetarias el 100% de las participaciones de la empresa cuyo balance se muestra a continuación:

ACTIVO		PASIVO	
210 Terrenos y bienes naturales	100	100 Capital Social	100
572 Bancos e instituciones de crédito	45	113 Reservas voluntarias	50
213 Maquinaria	25	130 Subvenciones oficiales de capital	25
250 Inversiones financieras a largo plazo	10	133 Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	5

Los beneficios generados que están en la cuenta 113 "Reservas voluntarias" se destinaron a la cuenta 572 "Bancos e instituciones de crédito" y a adquirir un activo financiero disponible para la venta por 5. este activo financiero se ha revalorizado en 5, revalorización que está reflejada en el patrimonio neto en la cuenta 133 "Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta". La subvención sirvió para la adquisición de una máquina que figura en la cuenta 213 "Maquinaria".

Se procede de forma inmediata a la operación de reestructuración, sabiendo que el valor razonable de los terrenos en ese momento es de 200.

- Base fiscal de los activos:

210 Terrenos y bienes naturales	100
572 Bancos e instituciones de crédito	45
213 Maquinaria	0
250 Inversiones financieras a largo plazo	5

Dado que la máquina se ha financiado con una subvención que no ha tributado y la revalorización del AFDV tampoco ha tributado, sus bases fiscales son menores que las contables.

Patrimonio Neto =	180
Fondos Propios =	150
Valor Razonable de los Terrenos =	200
Valor de la participación =	(210) 200 + (572) 45 + (213) 25 + (250) 10 + (FCF) 20 =
	300

El asiento realizado por la contabilidad de la entidad absorbente, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio, es el siguiente:

	DEBE	HABER
210 Terrenos y bienes naturales	200	
572 Bancos e instituciones de crédito	45	
213 Maquinaria	25	
250 Inversiones financieras a largo plazo	10	
204 Fondo de Comercio	20	
240 Participaciones a largo plazo en partes vinculadas		300

La base fiscal para la absorbente es la misma que para la absorbida. No obstante, la aplicación de la normativa foral (artículo 96.3) es superior al calculado con la normativa estatal (artículo 89.3)

- Solución con la normativa estatal (artículo 89.3 LIS):

Siendo la diferencia entre el valor de la participación y los fondos propios 150 (300-150), esta diferencia se imputa a los siguientes bienes:

- A los bienes y derechos adquiridos = 100 a

(210 Terrenos y bienes naturales), 25 a (213 Maquinaria) y 5 a (250 Inversiones financieras a largo plazo).

- El resto (20) como Fondo de Comercio, amortizable en 20 años.
- Base fiscal de los activos:

210 Terrenos y bienes naturales	200
572 Bancos e instituciones de crédito	45
213 Maquinaria	25
250 Inversiones financieras a largo plazo	10
204 Fondo de Comercio	20

- La base fiscal es de 300 y en el futuro no tributa la subvención, evitando la doble imposición.

b) Solución con la normativa foral (artículo 96.3 NFIS):

La diferencia entre el valor de la participación y los fondos propios 120 (300-180) se imputa a los siguientes bienes:

- 100 a los bienes y derechos adquiridos a (210 Terrenos y bienes naturales).
- 20 como Fondo de Comercio, amortizable en 5 años.
- 5 a la cuenta 133. Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta.
- Base fiscal de los activos:

210 Terrenos y bienes naturales	200
572 Bancos e instituciones de crédito	45
213 Maquinaria	0
250 Inversiones financieras a largo plazo	10
204 Fondo de Comercio	20

- La base fiscal es de 275 y en el futuro no tributa la subvención. La diferencia con la solución estatal radica en que, si quien transmitió la participación a la absorbente tributó, se produce una doble imposición de 25 que no puede ser objeto de corrección ni por aplicación del artículo 33 ni del artículo 103.

Deducciones en la cuota líquida

La Norma Foral de Medidas Fiscales incorpora un nuevo apartado al artículo 46 de la Norma Foral del impuesto, de general aplicación a todas las deducciones que se aplican sobre la cuota líquida, en el que se excluyen dos conceptos de la base de las diferentes deducciones. Por una parte, los costes correspondientes a las obligaciones derivadas del desmantelamiento o retiro ya comentados en el artículo 22. Por otra, los activos que se pongan de manifiesto con ocasión de una inversión realizada por el arrendatario en el elemento arrendado, cuando el arrendamiento reciba la calificación de operativo.

Con esta última restricción la Norma despeja las dudas que surgieron a raíz de la aprobación del PGC de 2007, que se aparta del criterio mantenido por el ICAC en dos consultas referidas al PGC de 1990, de acuerdo con las cuales las inversiones efectuadas en inmuebles arrendados recibían la calificación de gastos de establecimiento o, en su caso, inmovilizado inmaterial, pero nunca de inmovilizado material. La NRV 3ª del nuevo PGC establece que las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición general de activo, debiendo amortizarse en función su vida económica o de su vida útil si es inferior -entendiéndose por vida útil la duración del contrato incluido el periodo de renovación cuando todo apunte a que ésta va a tener lugar-

La nueva clasificación contable provocaba la ampliación del ámbito objetivo de determinadas deducciones –principalmente la deducción por activos no corrientes nuevos y la reserva para inversiones productivas-, consecuencia no querida por el legislador, en vista de la modificación fiscal efectuada.

Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos

La deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos mantiene el umbral mínimo de inversión en 60.101,21 euros (60.100 en Bizkaia y 60.000 en Gipuzkoa). No obstante, la Norma Foral de Medidas Fiscales de Álava introduce una restricción para excluir de dicho importe todas aquellas inversiones que no reúnan los requisitos para poder gozar de la deducción, de manera que la citada cantidad deberá alcanzarse con las cantidades que forman parte de la base de la deducción. Éste ha sido el criterio defendido por la Administración, no compartido sin embargo por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que, en varias sentencias entendió que, a los efectos del cómputo del umbral mí-

nimo de inversión debían “*tenerse en cuenta tanto las inversiones susceptibles de acogerse a la deducción como el resto de inversiones, aunque no tengan el carácter de incentivables*”. Como consecuencia de ello, Bizkaia incorporó la restricción que estamos comentando a su normativa en el año 2004.

Otros cambios terminológicos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades

Como ya hemos manifestado en anteriores apartados los cambios introducidos en el nuevo PGC responden a otra visión en la definición de algunas partidas contables, matizando el principio de prudencia que se enuncia en el artículo 38 del Código de Comercio, sin perjuicio de mantener la necesaria protección patrimonial y el recomendado acercamiento a las normas internacionales de contabilidad.

El siguiente cuadro recoge los cambios terminológicos que recoge la Norma Foral de Medidas Fiscales, necesarios para responder a las nuevas definiciones del PGC, y que no han sido recogidos en los párrafos anteriores:

Artículo	Concepto	Anterior terminología	Actual terminología
18	Efectos de la sustitución del valor contable por el valor norma del mercado	Inmovilizado y activo circulante	Activo no corriente y activo corriente
39	Reserva para Inversiones Productivas	Activos fijos materiales nuevos	Activos no corrientes nuevos, que formen parte del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias
41 (Álava y Gipuzkoa) 40 (Bizkaia)	Deducción por actividades de investigación y desarrollo	Inmovilizado inmaterial	Inmovilizado intangible
44 (Álava) 43 (Bizkaia) 42 (Gipuzkoa)	Deducción por inversiones vinculadas a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía.	Activos fijos materiales nuevos	Activos nuevos que formen parte del inmovilizado material

51	Deducción de las pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores en las pequeñas y medianas empresas	Dotación global para la cobertura del riesgo	Deterioro de los créditos derivada de las posibles insolvencias
78	Determinación de la base imponible del grupo fiscal	Real Decreto 1.815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas	Artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo
86	Obligaciones de información dentro del régimen de consolidación fiscal	El balance y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidados	El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio y el estado de flujos de efectivo consolidados
95	Tributación de los socios en las operaciones de fusión, absorción y escisión total o parcial	Importe de las pérdidas de valor	Pérdidas por deterioro del valor
97	Subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias en las operaciones de reestructuración empresarial	Depreciación de la participación	Deterioro de la participación
100	Obligaciones contables en las operaciones de reestructuración empresarial	Provisiones	Correcciones valorativas por deterioro
114	Amortización de inversiones intangibles y gastos de investigación en el régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos	Inversiones inmateriales	Inversiones intangibles
115	Inclusión en la base imponible de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes en el régimen de transparencia fiscal internacional	Real Decreto 1.815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas	Artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo
126 (Álava y Bizkaia) 123 (Gipuzkoa)	Obligaciones contables y facultades de la Administración	El balance y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidados	El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio y el estado de flujos de efectivo consolidados

10 de diciembre de 2008.

R

Referencias

DOCUMENTOS

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA TERCERA) DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2008 *

«Ayudas de Estado – Medidas tributarias adoptadas por una entidad regional o local –
Carácter selectivo»

En los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 234 CE, por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco, mediante autos de 20 de septiembre de 2006 (C-428/06, C-429/06 y C-431/06 a C-434/06) y de 29 de septiembre de 2006 (C-430/06), recibidos en el Tribunal de Justicia el 18 de octubre de 2006, en los procedimientos

Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) (C-428/06),

Comunidad Autónoma de La Rioja (C-429/06),

contra

Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya,

Diputación Foral de Vizcaya,

Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao,

Confederación Empresarial Vasca (Confebask),

y

Comunidad Autónoma de La Rioja (C-430/06),

Comunidad Autónoma de Castilla y León (C-433/06),

contra

Diputación Foral de Álava,

Juntas Generales de Álava,

Confederación Empresarial Vasca (Confebask),

y

Comunidad Autónoma de La Rioja (C-431/06),

Comunidad Autónoma de Castilla y León (C-432/06),

contra

Diputación Foral de Guipúzcoa,

Juntas Generales de Guipúzcoa,

Confederación Empresarial Vasca (Confebask),

y

Comunidad Autónoma de Castilla y León (C-434/06)

contra

Diputación Foral de Vizcaya,

Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya,

Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao,

Confederación Empresarial Vasca (Confebask),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. J.N. Cunha Rodrigues, J. Klůčka, A. Ó Caoimh y A. Arabadjiev, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 28 de febrero de 2008;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de la Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja), por el Sr. V. Suberviola González, abogado, y los Sres. C. Cabezón Llach y J. Granda Loza, secretarios generales;
- en nombre de la Comunidad Autónoma de La Rioja, por los Sres. J. Criado Gámez e I. Serrano Blanco, abogados;
- en nombre de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, por las Sras. S. Perandones Peidró y M.E. Martínez Álvarez, abogadas;
- en nombre de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, la Diputación Foral de Álava, la Diputación Foral de Vizcaya y la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, por los Sres. I. Sáenz-Cortabarría Fernández y M. Morales Isasi, abogados;
- en nombre de la Diputación Foral de Guipúzcoa, por el Sr. A. Ibarguchi Otermin, abogado;
- en nombre de la Confederación Empresarial Vasca (Confebask), por los Sres. M. Araujo Boyd y D. Armesto Macías, abogados;
- en nombre del Gobierno español, por la Sra. N. Díaz Abad, en calidad de agente;

- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. D. Del Gaizo, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por las Sras. E. O'Neill e I. Rao, en calidad de agentes, asistidas por el Sr. D. Anderson, QC;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas por los Sres. F. Castillo de la Torre y C. Urraca Caviedes, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 8 de mayo de 2008;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Las peticiones de decisión prejudicial versan sobre la interpretación del artículo 87 CE, apartado 1.
- 2 Dichas peticiones se presentaron en el marco de litigios entre la Unión General de Trabajadores de La Rioja [en lo sucesivo, «UGT-Rioja» (C-428/06)], la Comunidad Autónoma de La Rioja (C-429/06 a C-431/06) y la Comunidad Autónoma de Castilla y León (C-432/06 a C-434/06), por un lado, y las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, las Diputaciones Forales de Álava, de Vizcaya y de Guipúzcoa, que son las autoridades competentes de los Territorios Históricos de Vizcaya, de Álava y de Guipúzcoa (en lo sucesivo, «autoridades forales»), así como la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao y la Confederación

Empresarial Vasca (en lo sucesivo, «Confebask»), por otro lado, en relación con normas tributarias adoptadas por dichas autoridades.

Derecho nacional

Constitución española de 1978

- 3 Los artículos 2, 31.1, 137 a 139 y 143.1 de la Constitución española de 1978 (en lo sucesivo, «Constitución») son del siguiente tenor:

«Artículo 2

La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas.

[...]

Artículo 31

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

[...]

Título VIII. De la Organización Territorial del Estado

Capítulo primero. Principios generales

Artículo 137

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.

Artículo 138

1. 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, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular.

2. Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales.

Artículo 139

1. Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte de territorio del Estado.

2. Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español.

[...]

Capítulo tercero. De las Comunidades Autónomas

Artículo 143

1. En el ejercicio del derecho a la autonomía

reconocido en el artículo 2 de la Constitución, las provincias limítrofes con características históricas, culturales y económicas comunes, los territorios insulares y las provincias con entidad regional histórica podrán acceder a su autogobierno y constituirse en Comunidades Autónomas con arreglo a lo previsto en este Título y en los respectivos Estatutos.»

4 El artículo 148 de la Constitución que describe las materias en las que pueden ejercer competencias las Comunidades Autónomas, está redactado como sigue:

«1. Las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias en las siguientes materias:

[...]

3º Ordenación del territorio, urbanismo y vivienda.

4º Las obras públicas de interés de la Comunidad Autónoma en su propio territorio.

5º Los ferrocarriles y carreteras cuyo itinerario se desarrolle íntegramente en el territorio de la Comunidad Autónoma y, en los mismos términos, el transporte desarrollado por estos medios o por cable.

6º Los puertos de refugio, los puertos y aeropuertos deportivos y, en general, los que no desarrollen actividades comerciales.

7º La agricultura y ganadería, de acuerdo con la ordenación general de la economía.

8º Los montes y aprovechamientos forestales.

9º La gestión en materia de protección del

medio ambiente.

10º Los proyectos, construcción y explotación de los aprovechamientos hidráulicos, canales y regadíos de interés de la Comunidad Autónoma; las aguas minerales y termales.

11º La pesca en aguas interiores, el marisqueo y la acuicultura, la caza y la pesca fluvial.

12º Ferias interiores.

13º El fomento del desarrollo económico de la Comunidad Autónoma dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional.

14º La artesanía.

[...]»

5 El artículo 149, apartado 1, de la Constitución dispone:

«1. El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:

1º La regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales.

[...]

6º Legislación mercantil, penal y penitenciaria; legislación procesal, sin perjuicio de las necesarias especialidades que en este orden se deriven de las particularidades del derecho sustantivo de las Comunidades Autónomas.

7º Legislación laboral; sin perjuicio de su eje-

cución por los órganos de las Comunidades Autónomas.

[...]

11º Sistema monetario: divisas, cambio y convertibilidad; bases de la ordenación de crédito, banca y seguros.

[...]

13º Bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica.

14º Hacienda general y Deuda del Estado.

[...]

17º Legislación básica y régimen económico de la Seguridad Social, sin perjuicio de la ejecución de sus servicios por las Comunidades Autónomas.

[...]

24º Obras públicas de interés general o cuya realización afecte a más de una Comunidad Autónoma.

[...]»

6 Los artículos 156 a 158 de la Constitución son del siguiente tenor:

«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.

2. Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos.

Artículo 157

1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.

b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

c) Transferencias de un fondo de compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.

d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.

e) El producto de las operaciones de crédito.

2. Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.

3. Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado.

Artículo 158

1. En los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una asignación a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español.

2. Con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso.»

Estatuto de Autonomía

7 Con base en el artículo 2, en el capítulo tercero del título VIII (artículos 143 a 158) y en las disposiciones adicional primera y transitoria segunda de la Constitución, el País Vasco constituye una Comunidad Autónoma dentro del Reino de España. La Comunidad Autónoma del País Vasco se rige por el Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica de las Cortes Generales 3/1979, de 18 de diciembre (BOE nº 306, de 22 de diciembre de 1979; en lo sucesivo, «Estatuto de Autonomía»).

8 La Comunidad Autónoma del País Vasco está compuesta por tres Territorios Históricos (entidades administrativas territoriales), compuestas a su vez por municipios. La estructura política e institucional de dicha Comunidad Autónoma comprende dos niveles diferentes,

a saber, el de las instituciones comunes al conjunto del País Vasco (Gobierno autónomo y Parlamento) y el de las instituciones u órganos «forales» dotados de competencias limitadas a los Territorios Históricos.

9 El artículo 37 del Estatuto de Autonomía es del siguiente tenor:

«1. Los órganos forales de los Territorios Históricos se regirán por el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos.

2. Lo dispuesto en el presente Estatuto no supondrá alteración alguna de la naturaleza del régimen foral específico o de las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico.

3. En todo caso, 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.

4. Les corresponderá, asimismo, el desarrollo normativo y la ejecución, dentro de su territorio, en las materias que el Parlamento Vasco señale.»

10 El artículo 40 del Estatuto de Autonomía dispone que, para el adecuado ejercicio y financiación de sus competencias, el País Vasco «dispondrá de su propia Hacienda Autónoma».

11 El artículo 41 del citado Estatuto está redactado como sigue:

«1. Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios.

2. El contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases:

a) 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 las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. El Concierto se aprobará por ley.

b) La exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por

las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección.

c) Las instituciones competentes de los Territorios Históricos adoptarán los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en sus respectivos territorios las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al territorio común, estableciéndose igual período de vigencia que el señalado para éstas.

d) 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.

e) Para el señalamiento de los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico que integran el cupo global antes señalado se constituirá una Comisión Mixta integrada, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco, y de otra, por un número igual de representantes de la Administración del Estado. El cupo así acordado se aprobará por ley con la periodicidad que se fije en el Concierto, sin perjuicio de su actualización anual por el procedimiento que se establezca igualmente en el Concierto.

f) 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.»

Concierto económico

12 El Concierto Económico entre la Comunidad

Autónoma del País Vasco y el Reino de España se aprobó por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE nº 124, de 24 de mayo de 2002; en lo sucesivo, «Concierto Económico»).

13 Los artículos 2 a 4 del Concierto Económico son del siguiente tenor:

«Artículo 2. Principios generales

Uno. El sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

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 Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.

Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o 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.

Artículo 3. Armonización fiscal

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.

Artículo 4. Principio de colaboración

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.»

14 Los artículos 48 a 60 del Concierto Económico se ocupan de las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco. Los artículos 48 a 50 de dicho Concierto son del siguiente tenor:

«Artículo 48. Principios generales

Las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco se regirán por los siguientes principios:

Primero. Autonomía fiscal y financiera de las instituciones del País Vasco para el desarrollo y ejecución de sus competencias.

Segundo. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

Tercero. Coordinación y colaboración con el Estado en materia de estabilidad presupuestaria.

Cuarto. Contribución del País Vasco a las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma, en la forma que se determina en el presente Concierto Económico.

Quinto. Las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeñe el Estado en materia de Entidades locales correspondrán a las instituciones competentes del País Vasco, sin que ello pueda significar, en modo alguno, un nivel de autonomía de las Entidades locales vascas inferior al que tengan las de régimen común.

Artículo 49. Concepto de cupo

La aportación del País Vasco al Estado consistirá 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 Comunidad Autónoma del País Vasco.

Artículo 50. Periodicidad y actualización del cupo

Uno. Cada cinco años, mediante ley votada por las Cortes Generales, previo acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico, se procederá a determinar la metodología de señalamiento del cupo que ha de regir en el quinquenio, conforme a los principios generales establecidos en el presente Concierto, así como a aprobar el cupo del primer año del quinquenio.

Dos. En cada uno de los años siguientes al primero, la Comisión Mixta del Concierto Económico procederá a actualizar el cupo mediante la aplicación de la metodología aprobada en la ley a que se refiere el apartado anterior.

Tres. Los principios que configuran la metodología de determinación del cupo contenida en el presente Concierto, podrán ser modificados en la Ley de Cupo, cuando las circunstancias que concurran y la experiencia en su aplicación así lo aconsejen.»

15 El Concierto Económico prevé la intervención de dos comisiones de composición paritaria. Según el artículo 61, párrafo primero, de éste, la Comisión Mixta está constituida, de una parte, por un representante de cada Di-

putación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco y, de otra, por un número igual de representantes de la Administración del Estado.

16 El artículo 62 del Concierto Económico dispone que la referida Comisión Mixta tiene como funciones, en particular, acordar las modificaciones del referido concierto, los compromisos de colaboración y coordinación en materia de estabilidad presupuestaria y la metodología para el señalamiento del cupo en cada quinquenio así como celebrar aquellos acuerdos que en materia tributaria y financiera resulten necesarios en cada momento para la correcta aplicación y desarrollo de lo previsto en el citado Concierto.

17 El artículo 63 del Concierto Económico prevé la constitución de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, compuesta por cuatro representantes de la Administración del Estado y cuatro representantes de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Estos últimos serán designados por el Gobierno vasco, tres de los cuales lo serán a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales.

18 Entre las funciones que se atribuyen a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa en el artículo 64 del Concierto Económico figura, en primer lugar, la consistente en evaluar la adecuación de la normativa tributaria al referido Concierto con carácter previo a la publicación de ésta. El artículo 64, letra a), del referido Concierto dispone expresamente que, a estos efectos, «cuando, como consecuencia del intercambio de proyectos de disposiciones normativas especificado en el apartado 1 del artículo 4 del presente

Concierto Económico, se efectuasen observaciones en relación con las propuestas contenidas en ellas, cualquiera de las instituciones y Administraciones representadas podrá solicitar, por escrito y de forma motivada, la convocatoria de esta Comisión, que se reunirá en el plazo máximo de quince días desde la solicitud de convocatoria, analizará la adecuación de la normativa propuesta al Concierto Económico e intentará, con anterioridad a la publicación de las correspondientes normas, propiciar que las instituciones y Administraciones representadas alcancen un acuerdo sobre las posibles discrepancias existentes en relación al contenido de la normativa tributaria».

La Ley de Cupo de 2002 para el quinquenio 2002-2006

19 Mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo, se aprobó la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006 (BOE nº 124, p. 18636; en lo sucesivo, «Ley de Cupo de 2002»). Los artículos 3 a 7 de dicha Ley establecen:

«Artículo 3. Determinación del cupo del año base

El cupo líquido del año base del quinquenio 2002-2006 se determinará por la aplicación del índice de imputación al importe total de las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma y mediante la práctica de los correspondientes ajustes y compensaciones, todo ello en los términos previstos en los artículos siguientes.

Artículo 4. Cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma

Uno. Se consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma las que correspondan a competencias cuyo ejercicio no haya sido asumido efectivamente por aquélla.

Dos. Para la determinación del importe total de dichas cargas se deducirá del total de gastos del presupuesto del Estado la asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponda a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma, desde la fecha de efectividad de la transferencia fijada en los correspondientes Reales Decretos.

[...]

Artículo 5. Ajustes

Uno. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 14 y 15 siguientes, las cifras que resulten de la imputación a que se refiere el número cuatro del artículo anterior se ajustarán para perfeccionar la estimación de los ingresos por impuestos directos imputables al País Vasco y al resto del Estado según lo establecido en el artículo 55 del Concierto.

[...]

Artículo 6. Compensaciones

Uno. Del cupo correspondiente a cada Territorio Histórico se restarán por compensación 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.

[...]

Artículo 7. Índice de imputación

El índice de imputación al que se refieren los artículos 4 y 6 precedentes, 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.»

20 Según el anexo I de la Ley de Cupo de 2002, que fija el cupo provisional de la Comunidad Autónoma del País Vasco para el año base 2002, el importe líquido a pagar por los Territorios Históricos es de 1.034.626.080 euros.

Normativa tributaria controvertida en el litigio principal

21 En los asuntos C-428/06, C-429/06 y C-434/06, los recursos de anulación interpuestos en el procedimiento principal tienen por objeto la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de las Juntas Generales de Vizcaya, cuyo artículo 2 modifica la Norma Foral sobre Sociedades 3/1996, de 26 de junio. En los dos primeros recursos citados, se solicita la anulación de los apartados 4, 6 y 7, del referido artículo 2, mientras que en el tercer recurso se solicita únicamente la anulación de los apartados 4 y 6 del mismo artículo.

22 El artículo 2, apartado 4, de la Norma Foral 7/2005 modifica el artículo 29 de la Norma Foral 3/1996 y fija el tipo del impuesto sobre sociedades, «con carácter general el 32,5 %». El órgano jurisdiccional remitente

indica que, según la normativa común del Estado a saber, el artículo 28, apartado 1, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, el tipo general del impuesto sobre sociedades es del 35 %.

23 El artículo 2, apartado 6, de la Norma Foral 7/2005 modifica el artículo 37 de la Norma Foral 3/1996 y prevé una deducción de la cuota líquida del 10 % del importe de las inversiones que se realicen en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad. El apartado 7 del mismo artículo 2 modifica el artículo 39 de la Norma Foral 3/1996 y prevé una deducción de la cuota líquida del 10 % de las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, se destinen a una «reserva para inversiones productivas y/o reserva para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético». El órgano jurisdiccional remitente precisa que tales posibilidades de deducción no existen en la Ley española relativa al impuesto sobre sociedades.

24 En los asuntos C-430/06 y C-433/06, los recursos de anulación interpuestos en el procedimiento principal tienen por objeto el Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005, de 24 de mayo, del Consejo de Diputados de Álava, convalidado por Acuerdo de 13 de junio de 2005 de las Juntas Generales de Álava, cuyo artículo único, en sus apartados 4 y 5, modifica los artículos 29 y 37 de la Norma Foral del impuesto sobre sociedades 24/1996, de 5 de julio. El contenido de la norma impugnada en dichos recursos es el mismo que el de la norma con-

trovertida en el recurso principal que condujo a la petición de decisión prejudicial en el asunto C-434/06.

25 En los asuntos C-431/06 y C-432/06, los recursos de anulación interpuestos en el procedimiento principal tienen por objeto el Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Guipúzcoa, cuyo artículo único modifica, en sus apartados 3 y 4, los artículos 29 y 37 de la Norma Foral del impuesto sobre sociedades 7/1996, de 4 de julio. El contenido de la norma impugnada en dichos recursos es el mismo que el de la norma controvertida en el recurso principal que condujo a la petición de decisión prejudicial en el asunto C-434/06.

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

26 Cabe señalar que las disposiciones impugnadas en los asuntos principales fueron adoptadas por las autoridades forales a raíz de que, mediante sentencia dictada el 9 de diciembre de 2004, el Tribunal Supremo decretase, en el recurso de casación nº 7893/1999, la nulidad de pleno Derecho de diversos preceptos similares adoptados por las mismas instituciones debido a que, al poder constituir ayudas de Estado, dichas medidas deberían haberse notificado a la Comisión de las Comunidades Europeas con arreglo al artículo 88 CE, apartado 3. No obstante, las partes demandadas en el procedimiento principal indican, en sus observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia, que, dado que el Tribunal Supremo se pronunció sin plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia así como por otras razones, se ha interpuesto recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional contra dicha sentencia.

- 27 En el marco de los recursos de anulación en los asuntos principales, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si determinadas medidas fiscales de alcance general que no implican la concesión de una ventaja a determinadas empresas o determinadas producciones deben ser consideradas «selectivas» y quedar sujetas a la normativa enunciada en los artículos 87 CE y 88 CE, por el solo motivo de que afectan exclusivamente al territorio de una entidad infraestatal que es autónoma en materia tributaria.
- 28 El órgano jurisdiccional remitente cita a este respecto la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión (C-88/03, Rec. p. I-7115), relativa a determinadas medidas fiscales adoptadas por la Región Autónoma de las Azores, y hace referencia a los tres requisitos precisados por el Tribunal de Justicia en el apartado 67 de dicha sentencia: autonomías institucional, de procedimiento y económica.
- 29 Al examinar si el País Vasco y sus Territorios Históricos cumplen estos tres requisitos, el órgano jurisdiccional remitente señala que no tiene dudas respecto a la existencia de una autonomía institucional.
- 30 En cambio, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el procedimiento formal de elaboración de la normativa tributaria del País Vasco responde al criterio de la autonomía en materia de procedimiento. En efecto, este procedimiento no está sometido a la intervención directa del Gobierno central, que con lo que cuenta no es con mecanismos 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. Por otra parte, desde la perspectiva de los objetivos perseguidos por la normativa tributaria autónoma y de 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 3 y referidos a la presión fiscal efectiva global, a las libertades de circulación y establecimiento, o a no producir efectos discriminatorios. Estos límites pueden dar lugar a un control jurisdiccional a posteriori de las concretas disposiciones fiscales puestas en vigor, destinado a verificar la observancia de esas pautas o directrices legales.
- 31 Por lo que respecta al criterio de la autonomía económica, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, aunque sea una entidad fiscalmente responsable, el País Vasco dispone, sin embargo, de suficientes competencias para responder a dicho criterio. El referido órgano jurisdiccional indica a este respecto que, aun siendo el nivel competencial del País Vasco muy importante en términos comparativos con otras manifestaciones de autonomía regional en el contexto europeo, queda igualmente limitado por la existencia de competencias exclusivas del Estado en materias de incidencia económica sobre el País Vasco tales como el sistema monetario, las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica, el régimen económico de la Seguridad Social y las obras públicas de interés general, entre otras a que se refiere el artículo 149 de la Constitución. 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 del Tribunal Constitucional (véanse, en particular, las sentencias nº 96/1984, de 19 de octubre, y nº 96/2002, de 25 de abril).

32 Habida cuenta de estos elementos, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial, que aparece formulada en términos idénticos en los asuntos C-428/06, C-429/06 y C-434/06:

«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 Vizcaya, 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.»

33 En los asuntos C-430/06 a C-433/06, la cuestión prejudicial es la misma que se transcribe en el apartado anterior, pero se refiere a las Normas Forales pertinentes de Álava y de Guipúzcoa.

34 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 30 de noviembre de 2006, se acumularon los asuntos C-428/06 a C-434/06 a efectos de las fases escrita y oral y de la sentencia.

Sobre la admisibilidad de las peticiones de decisión prejudicial

Observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia

35 La Comunidad Autónoma de La Rioja sostiene que las peticiones de decisión prejudicial no son admisibles, puesto que no es necesaria la respuesta a la cuestión planteada para permitir al órgano jurisdiccional nacional pronunciarse sobre el asunto. En efecto, mediante auto de 14 de noviembre de 2005, ratificado por otro de 17 de marzo de 2006, recaídos ambos en el incidente de ejecución de la sentencia dictada por el Tribunal Supremo el 9 de diciembre de 2004 (ejecución nº 3753/96-1), el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco ya declaró nulas de pleno Derecho algunas de las disposiciones impugnadas en el procedimiento principal, a saber, los artículos 29 de las diferentes Normas Forales modificadas relativas al tipo del impuesto de sociedades y el artículo 39 modificado de la Norma Foral 3/1996, por entender que los preceptos mencionados eran contrarios al pronunciamiento emitido por el Tribunal Supremo, y haberse dictado con la finalidad de eludir su cumplimiento. Por lo que se refiere a los dos autos citados, añade que están actualmente recurridos en casación.

36 Mediante escrito de 23 de enero de 2008, la Comunidad Autónoma de La Rioja indicó

al Tribunal de Justicia, no obstante, que retiraba su solicitud de declaración de inadmisibilidad de las peticiones de decisión prejudicial.

- 37 UGT-Rioja sostiene igualmente que las referidas peticiones de decisión prejudicial no son admisibles, puesto que no existe la menor duda de que las medidas fiscales controvertidas en el procedimiento principal constituyen ayudas de Estado. Cita a este respecto la sentencia del Tribunal Supremo y determinadas decisiones de la Comisión relativas a disposiciones fiscales adoptadas por los Territorios Históricos y que son análogas a dichas medidas.
- 38 Confebask alega también que las peticiones de decisión prejudicial no eran necesarias, por cuanto la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, aporta criterios perfectamente claros, y no hay duda de que las medidas fiscales controvertidas en el procedimiento principal no constituyen ayudas de Estado.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 39 Tanto del tenor como del sistema del artículo 234 CE se desprende que el procedimiento prejudicial presupone que penda efectivamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales un litigio en el que proceda adoptar una decisión que puede tener en cuenta la sentencia dictada con carácter prejudicial por el Tribunal de Justicia (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de junio de 1995, Zabala Erasun y otros, C-422/93 a C-424/93, Rec. p. I-1567, apartado 28; de 12 de marzo de 1998, Djabali, C-314/96, Rec. p. I-1149, apartado 18, y de 20 de enero de 2005, García Blanco, C-225/02, Rec. p. I-523, apartado 27).
- 40 Al ser la existencia de un litigio principal un requisito para la competencia del Tribunal de Justicia, éste puede verificarlo de oficio. De ello se deduce que la retirada por parte de la Comunidad Autónoma de la Rioja de la pretensión de inadmisibilidad de la cuestión prejudicial no influye en dicha verificación.
- 41 En el caso de autos, de ninguno de los elementos aportados al Tribunal de Justicia se desprende que los litigios principales, a raíz de la anulación de algunas de las disposiciones impugnadas en el procedimiento principal, hayan quedado sin objeto, ni que la respuesta a las peticiones de decisión prejudicial no sea ya necesaria para que el órgano jurisdiccional remitente dicte sus resoluciones en los asuntos de que conoce.
- 42 Por lo que se refiere a la supuesta claridad de la respuesta a la cuestión planteada, procede recordar que cuando la respuesta a una cuestión prejudicial pueda deducirse claramente de la jurisprudencia o cuando no deje lugar a duda razonable alguna, por un lado, un órgano jurisdiccional contra cuyas resoluciones no pueda interponerse un recurso judicial no está obligado, en determinadas circunstancias, a plantear una cuestión prejudicial (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros, 283/81, Rec. p. 3415, apartados 14 y 16 a 20) y, por otro lado, el Tribunal de Justicia puede resolver mediante auto motivado con arreglo al artículo 104, apartado 3, de su Reglamento de Procedimiento.
- 43 No obstante, dichas circunstancias no impiden en modo alguno a un órgano jurisdiccional nacional plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial (véase, en este senti-

do, la sentencia Cilfit y otros, antes citada, apartado 15) y no hacen que el Tribunal de Justicia sea incompetente para pronunciarse sobre tal cuestión.

44 En cualquier caso, hay que señalar que para UGT-Rioja, no hay duda de que las medidas fiscales controvertidas en el procedimiento principal constituyen ayudas de Estado, mientras que, para Confebask, no cabe duda de que dichas medidas no constituyen tales ayudas. Esta apreciación contradictoria de las referidas medidas fiscales a la luz de las disposiciones del Tratado CE basta para demostrar la necesidad de responder a las peticiones de decisión prejudicial.

Sobre la cuestión prejudicial

45 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pretende fundamentalmente que se dilucide si el artículo 87 CE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que medidas tributarias como las controvertidas en el procedimiento principal, que han sido adoptadas por entidades infraestatales, han de considerarse medidas selectivas y, por consiguiente, ayudas de Estado en el sentido de dicha disposición por el mero hecho de que no se apliquen en todo el territorio del Estado miembro de que se trata.

46 Como ha señalado el Tribunal de Justicia en el apartado 56 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, 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.

47 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 mero hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1 (sentencia Portugal/Comisión, antes citada, apartado 57).

48 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 (sentencia Portugal/Comisión, antes citada, apartado 58).

49 El Tribunal de Justicia hizo referencia, en el apartado 65 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, a la situación en la que 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.

50 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 (sentencia

cia Portugal/Comisión, antes citada, apartado 66).

51 Para que pueda considerarse que una decisión se ha adoptado en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas de dicha autoridad, es necesario, en primer lugar, que desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, la decisión 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 (sentencia Portugal/Comisión, antes citada, apartado 67). Estos tres requisitos son considerados comúnmente los criterios de la autonomía institucional, la autonomía en materia de procedimiento y la autonomía económica y financiera.

52 El Tribunal de Justicia llegó a la conclusión, en el apartado 68 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, de 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, en 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.

Sobre la inexistencia de requisito previo

53 Contrariamente a lo que afirma la Comisión, los apartados 58 y 66 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, no establecen ningún requisito previo para la aplicación de los tres criterios precisados en el apartado 67 de la misma sentencia.

54 El propio tenor del apartado 58 de la citada sentencia no permite duda alguna a este respecto. En efecto, el Tribunal de Justicia indica en dicho apartado que no puede excluirse que una entidad infraestatal sea lo suficientemente autónoma del Gobierno central como para que sea esta última quien desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas.

55 Dicho de otro modo, cuando una entidad infraestatal es suficientemente autónoma, es decir, cuando dispone de autonomía institucional, de procedimiento y económica, desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. Ese papel fundamental es consecuencia de la autonomía y no un requisito previo de ésta.

56 El apartado 66 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, expresa también esta idea de consecuencia, puesto que en él el Tribunal de Justicia se refiere al caso en que una 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.

57 Ese apartado 66 aclara suficientemente el

apartado 67 de la misma sentencia, que describe los criterios a los que debe responder una decisión para que pueda considerarse que fue adoptada en el ejercicio de facultades suficientemente autónomas, es decir, en circunstancias como las mencionadas en el citado apartado 66.

58 Esta interpretación del principio formulado por el Tribunal de Justicia en los apartados 54 a 68 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, se ve corroborada por el examen del control realizado por el Tribunal de Justicia en la misma sentencia. A este respecto, procede señalar que este último examinó, en el apartado 70 de la referida sentencia, los criterios de autonomía institucional y de autonomía en materia de procedimiento y, en los apartados 71 a 76 de ésta, el de autonomía económica.

59 Como ha señalado la Abogado General en el punto 70 de sus conclusiones, en modo alguno se desprende, sin embargo, del control realizado por el Tribunal de Justicia, que éste haya examinado si se cumplía el requisito previo cuya existencia alegó la Comisión.

60 De ello se deduce que los únicos requisitos que deben cumplirse para que el territorio en que ejerce su competencia una entidad infraestatal sea el marco pertinente para apreciar si una decisión adoptada por ésta tiene carácter selectivo son los requisitos de autonomía institucional, autonomía en materia de procedimiento y autonomía económica y financiera, precisados en el apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada.

Sobre la entidad infraestatal que debe tomarse en consideración

Observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia

61 Para comprobar si las medidas controvertidas en los asuntos principales fueron adoptadas por una entidad infraestatal «suficientemente autónoma» procede determinar previamente qué entidad debe tomarse en consideración.

62 En efecto, si bien la cuestión prejudicial planteada en cada uno de los asuntos C-428/06 a C-434/06 versa sobre las medidas tributarias adoptadas por un Territorio Histórico concreto, es preciso señalar que, en su razonamiento mediante el que explica por qué es necesaria la respuesta a dicha cuestión, el órgano jurisdiccional remitente hace referencia tanto a la Comunidad Autónoma del País Vasco como a los Territorios Históricos.

63 Ante el Tribunal de Justicia, la Comunidad Autónoma de la Rioja, la Comunidad Autónoma de Castilla y León y la Comisión estiman que únicamente hay que tomar en consideración a los Territorios Históricos, puesto que son estas entidades las que adoptaron las medidas controvertidas en el litigio principal. A este respecto, subrayan la reducida competencia de dichas entidades, la ausencia de autonomía de estas últimas y, por consiguiente, el carácter selectivo de las normas forales impugnadas.

64 Al igual que el órgano jurisdiccional remitente, las autoridades forales y el Gobierno español aluden, para designar a la misma entidad infraestatal, ora a los Territorios Históricos, ora a la Comunidad Autónoma del País Vasco, según que se refieran a la autoridad competente en materia tributaria o en otras materias.

Respuesta del Tribunal de Justicia

65 Como se desprende de la exposición de la normativa nacional reproducida en la presente sentencia, el sistema institucional del Reino de España es particularmente complejo. Por otra parte, el Tribunal de Justicia no es competente para interpretar el Derecho nacional. Para interpretar el artículo 87 CE, apartado 1, es preciso, sin embargo, determinar qué entidad infraestatal ha de tomarse en consideración a la hora de apreciar el carácter selectivo de una medida tributaria.

66 La Comunidad Autónoma del País Vasco está compuesta por las tres provincias de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa. Los límites de estas provincias coinciden con los de los Territorios Históricos, entidades que gozan de derechos de origen antiguo, denominados fueros, que les permiten percibir y recaudar impuestos. En cambio, otras muchas competencias, en particular en materia económica, son ejercidas por la Comunidad Autónoma.

67 Parece poco dudoso que, considerados como tales, los Territorios Históricos no disponen de una autonomía suficiente en el sentido de los criterios enunciados en los apartados 67 y 68 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada. En efecto, la existencia de una autonomía política y tributaria exige que la entidad infraestatal asuma las consecuencias políticas y financieras de una medida de reducción del impuesto. No sucederá así cuando la entidad no asuma la gestión del presupuesto, es decir, cuando no posea el control tanto de los ingresos como de los gastos. Parece que esta es la situación en la que se encuentran los Territorios Históricos, que únicamente serían competentes en materia tri-

butaria, incumbiendo las demás competencias a la Comunidad Autónoma del País Vasco.

68 Sin embargo, no parece indispensable, para realizar un análisis de los criterios de autonomía de una entidad infraestatal, tomar únicamente en consideración a los Territorios Históricos, o a la inversa, solamente a la Comunidad Autónoma del País Vasco.

69 Se deduce, en efecto, de las explicaciones proporcionadas al Tribunal de Justicia, que son razones históricas las que hacen que las competencias ejercidas en el territorio geográfico correspondiente a la vez a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco estén organizadas estableciendo una distinción entre la competencia en materia tributaria, otorgada a los Territorios Históricos, y las competencias en materia económica, otorgadas a la Comunidad Autónoma.

70 Para evitar que se llegue a situaciones incoherentes, este reparto de competencias requiere una estrecha colaboración entre las diversas entidades.

71 Así, en el Estatuto de Autonomía se regulan las competencias de la Comunidad Autónoma del País Vasco, pero se precisan también, en su artículo 41, apartado 2, los principios fundamentales que deben ser respetados por las autoridades forales, sobre los que versa más ampliamente el Concierto Económico.

72 Dicho Concierto Económico, aprobado mediante Ley, fue celebrado entre la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Estado español. Sin embargo, el referido Concierto no

trata únicamente de las competencias de la Comunidad Autónoma, sino que contiene muchas disposiciones relativas a los Territorios Históricos, que son competentes en un gran número de materias tributarias.

73 Una Comisión Mixta controla la correcta ejecución del Concierto Económico. Con arreglo al artículo 61, párrafo primero, del citado Concierto, esta Comisión estará constituida, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco y, de otra, por un número igual de representantes de la Administración del Estado.

74 Del mismo modo, la composición de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa es fiel reflejo de la estrecha cooperación existente entre los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco. En efecto, según el artículo 63 del Concierto Económico, dicha Comisión está compuesta por cuatro representantes de la Administración del Estado y cuatro representantes de la Comunidad Autónoma designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales lo serán a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales.

75 Por tanto, habrá que tomar como referencia al propio tiempo a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco para determinar si la entidad infraestatal constituida tanto por estos Territorios Históricos como por la referida Comunidad tiene suficiente autonomía como para constituir el marco de referencia a la luz del cual hay que apreciar la selectividad de una medida adoptada por uno de esos Territorios Históricos.

Sobre la relevancia del control jurisdiccional

76 Antes de examinar si se cumplen en los asuntos principales los tres criterios de autonomía enunciados en el apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, hay que precisar también en qué concepto procede tomar en consideración el control ejercido por los órganos jurisdiccional nacionales. Algunas de las partes en el procedimiento principal que han presentado observaciones alegan, en efecto, que las normas forales tienen el carácter de disposiciones administrativas y están sujetas al control de legalidad de los órganos jurisdiccionales administrativos, lo que influye en la autonomía en materia de procedimiento de los Territorios Históricos. Otras partes estiman, por el contrario, que dicho control es irrelevante para la apreciación de los criterios de autonomía.

77 A este respecto, es preciso recordar que, en el marco del artículo 234 CE, el Tribunal de Justicia es competente no para aplicar el Derecho comunitario sino únicamente para interpretar o apreciar la validez de éste.

78 Por tanto, no procede preguntarse si las normas forales controvertidas en los asuntos principales constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, sino interpretar esta disposición para comprobar si una normativa como las normas forales adoptadas por los Territorios Históricos dentro de los límites de sus competencias pueden ser calificadas como normas de aplicación general en el sentido del concepto de ayuda de Estado, tal como éste resulta de dicha disposición, o si esas normas tienen carácter selectivo.

79 Queda claro que los límites de las competencias de los Territorios Históricos están fijados en la Constitución y en otras disposiciones, como el Estatuto de Autonomía y el Concierto Económico. En este sentido, hay que tomar en consideración estas disposiciones tal como las interpretan los órganos jurisdiccionales nacionales y tal como las hacen respetar estos últimos. En efecto, lo revelante para verificar la existencia de autonomía no es el control del juez sino el criterio que ese juez siga a la hora de realizar su control.

80 El control de legalidad tiene como función hacer que se respeten los límites preestablecidos de las competencias de diferentes poderes, órganos o entidades del Estado, pero no determinar esos límites. Como adujo el Gobierno español en la vista, la existencia de un control jurisdiccional es inherente a la existencia de un Estado de Derecho.

81 Si la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales de un Estado miembro es importante para conocer los límites de las competencias de una entidad infraestatal, lo es en la medida en que la interpretación jurisprudencial forma parte integrante de las normas que delimitan esas competencias. No obstante, la resolución jurisdiccional se limita a interpretar la norma que establece los límites de las competencias de esa entidad, pero no menoscaba, en principio, el ejercicio de dichas competencias dentro de estos límites.

82 De ello se deduce que son las normas aplicables tal como las interpretan los órganos jurisdiccionales nacionales las que determinan los límites de las competencias de una entidad infraestatal y deben ser tomadas en consideración para verificar si esta última tiene

suficiente autonomía.

83 En consecuencia, no puede afirmarse válidamente que una entidad infraestatal no tiene autonomía únicamente porque se ejerza un control jurisdiccional sobre los actos adoptados por ésta.

Sobre los tres criterios de autonomía

Sobre el criterio de autonomía institucional

– Observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia

84 Las autoridades forales, Confebask y el Gobierno del Reino Unido manifiestan su conformidad con el análisis del órgano jurisdiccional remitente por lo que respecta a la autonomía institucional. De igual modo, el Gobierno español estima que se cumple el primer requisito.

85 La Comunidad Autónoma de Castilla y León afirma que los Territorios Históricos no disponen de una autonomía institucional total, ya que han de contribuir a las cargas del Estado español. La Comunidad Autónoma de la Rioja recuerda que hay que establecer una distinción entre las autoridades forales, que adoptaron las medidas tributarias controvertidas en el procedimiento principal, y la Comunidad Autónoma del País Vasco. Esta última, como las demás Comunidades Autónomas, ha de ejercer las competencias otorgadas por el Estado en el marco de los objetivos de política económica nacional definidos por el Estado o de la organización general de la economía establecida por éste, mientras que las autoridades forales no disponen, a su juicio, de competencias en materia

económica. Sin negar la existencia de una autonomía institucional, la Comisión pone de manifiesto igualmente las reducidas competencias de que disponen las autoridades forales que son, en lo esencial, un recaudador de impuestos para otras administraciones.

– Respuesta del Tribunal de Justicia

86 Por si resultara necesario, se han recordado las diferentes tesis sostenidas. No obstante, procede, como ya se indicó en el apartado 75 de la presente sentencia, tomar en consideración la entidad infraestatal compuesta a la vez por los Territorios Históricos y por la Comunidad Autónoma del País Vasco.

87 En este sentido, del examen de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico se desprende que entidades infraestatales como los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, al poseer un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central, cumplen el criterio de la autonomía institucional.

Sobre el criterio de la autonomía en materia de procedimiento

– Observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia

88 La Comunidad Autónoma de la Rioja y la Comunidad Autónoma de Castilla y León, así como la Comisión, subrayan que las autoridades forales tienen establecidos límites al ejercicio de sus competencias, tanto con respecto al Estado como respecto a la Comunidad Autónoma del País Vasco, y entre ellas. Existe, a este respecto, un control previo, con-

forme al principio de colaboración con el Estado. La Comunidad Autónoma de Castilla y León insiste en el papel de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, a la que se dedican los artículos 63 y 64 del Concierto Económico.

89 Dichas partes en el procedimiento principal alegan asimismo que las autoridades forales, bajo el control de los órganos jurisdiccionales administrativos, han de observar numerosos principios constitucionales o de otra índole. Esos principios constituyen límites materiales importantes a las competencias de las referidas autoridades. Es el caso del principio de solidaridad, consagrado en el artículo 138 de la Constitución, del principio de armonización fiscal, cuyas exigencias se enuncian en el artículo 3 del Concierto Económico, así como de los principios de igualdad, reflejado en particular en el artículo 31 de la Constitución, y de unidad de mercado.

90 Las autoridades forales y Confebask afirman que el Estado no interviene en la adopción de las normas forales. Señalan que existe un mecanismo de comunicación recíproca, pero que tiene únicamente carácter informativo. En caso de un eventual pronunciamiento negativo de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, ello no sería obstáculo para la entrada en vigor de las normas forales adoptadas, que únicamente podrían ser impugnadas ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

91 El Gobierno del Reino Unido, al igual que el Gobierno italiano, considera que las medidas de conciliación no son incompatibles con el reconocimiento de una autonomía de procedimiento. A su juicio, lo relevante es

que la conformidad del Estado no sea necesaria para la adopción de una medida impositiva regional, y que aquél no esté facultado para poner veto a dicha medida o invalidar la decisión de las autoridades regionales.

92 Confebask se basa en una diferencia de formulación entre las conclusiones del Abogado General Geelhoed en el asunto que dio lugar a la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, y el tenor de ésta para sostener que es irrelevante, a la hora de verificar el criterio de la autonomía de procedimiento, que la autoridad local esté obligada a tener en cuenta los intereses nacionales. En efecto, en el punto 54 de dichas conclusiones se afirma que «[...] 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». En cambio, añade, en el apartado 67 de la sentencia, el Tribunal de Justicia no recogió la última parte de la frase citada, ya que se limita a indicar que la medida debe haber sido adoptada «sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido».

93 La Comisión sostiene, al contrario que Confebask, que lo importante es el hecho de que se tengan en cuenta los intereses del Estado. Según dicha institución, el requisito de autonomía de procedimiento no se cumple si la entidad infraestatal está sometida a la obligación procedimental de consultar al Gobierno central y/o a la obligación material de tomar en consideración las repercusiones de sus decisiones en todo el territorio, por ejemplo con

la finalidad de observar los principios de igualdad, de solidaridad o de presión fiscal equivalente.

94 La Comisión se apoya a este respecto en la última frase del apartado 68 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, según la cual la entidad infraestatal deberá disponer de competencia fiscal «con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central», precisión a la luz de la cual debe interpretarse el segundo requisito señalado en el apartado 67 de la misma sentencia, a saber, el de que la decisión de la autoridad infraestatal debe haber sido adoptada «sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido».

– Respuesta del Tribunal de Justicia

95 Como se deduce del apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, para que pueda considerarse que una decisión de la autoridad infraestatal fue adoptada en el ejercicio de atribuciones suficientemente autónomas, lo deberá haber sido sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido.

96 Tal autonomía procedimental no excluye que se establezca un procedimiento de conciliación para prevenir los conflictos, siempre que la decisión final tomada al término de dicho procedimiento sea adoptada por la entidad infraestatal y no por el Gobierno central.

97 En este sentido, del artículo 4, apartado 1, del Concierto Económico se desprende que las autoridades forales comunicarán a la Administración del Estado los proyectos de dis-

posiciones normativas en materia tributaria y que la referida Administración practicará idéntica comunicación a dichas autoridades.

- 98 Conforme al artículo 64 del propio Concierto, una Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa compuesta, en un 50 % por representantes de la Administración del Estado y en otro 50 % por representantes de la Comunidad Autónoma del País Vasco, podrá examinar determinados proyectos de normas forales e intentar, por la vía de la negociación, eliminar eventuales divergencias con la normativa tributaria aplicable en el resto del territorio español.
- 99 Como señala acertadamente la Abogado General en el punto 87 de sus conclusiones, del Concierto Económico no se desprende que, a falta de acuerdo en el seno de dicha Comisión, el Gobierno central pueda imponer la adopción de una norma que tenga un contenido determinado.
- 100 Por otra parte, hay que señalar que la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa podrá examinar no sólo los proyectos de normas forales sino también los proyectos remitidos por la Administración del Estado. Esta posibilidad demuestra de manera suficiente que dicha Comisión es solamente un órgano consultivo y de conciliación, y no un mecanismo a través del cual el Gobierno central imponga su propia decisión en el caso de que exista un conflicto entre un proyecto de normas forales y la normativa tributaria del Estado español.
- 101 Por lo que atañe a los diferentes principios invocados por la Comunidad Autónoma de la Rioja, la Comunidad Autónoma de Castilla y León así como la Comisión, no puede concluirse que aquéllos menoscaben la autonomía de decisión de los Territorios Históricos, sino más bien que definen los límites de ésta.
- 102 Así, el principio de solidaridad, definido en el artículo 138 de la Constitución y según el cual «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 [...]», no parece que menoscabe la autonomía en materia de procedimiento de los Territorios Históricos.
- 103 En efecto, exigir a una entidad infraestatal que tome en consideración el equilibrio económico de las diversas partes del territorio nacional a la hora de adoptar una norma tributaria define el límite de las competencias de dicha entidad, aun cuando los conceptos utilizados para definir esos límites, como el concepto de equilibrio económico, sean desarrollados eventualmente en el marco de la interpretación correspondiente al control jurisdiccional.
- 104 No obstante, como se ha señalado en el apartado 81 de la presente sentencia, el hecho de que deban respetarse determinados límites preestablecidos a la hora de adoptar una decisión no implica, en principio, que se menoscabe la autonomía de decisión de la entidad que adopte aquélla.
- 105 En cuanto al principio de armonización fiscal, enunciado en el artículo 3 del Concierto Económico, exige en particular que se mantenga «una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado» y se res-

peten y garanticen «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».

106 Si bien parece desprenderse de dicho principio que los Territorios Históricos no están dotados de una competencia de gran amplitud por lo que se refiere a la presión fiscal global que puede establecerse mediante las normas forales, ya que ésta debe ser equivalente a la que existe en el resto del Estado español, las partes están de acuerdo, sin embargo, en que la presión fiscal global es tan sólo uno de los elementos que han de tomarse en consideración a la hora de adoptar una norma tributaria. Así pues, siempre y cuando respeten ese principio, los Territorios Históricos están facultados para adoptar disposiciones tributarias que difieran en diversos aspectos de las disposiciones aplicables en el resto del referido Estado.

107 En cualquier caso, como se deduce del apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, el criterio esencial para determinar la existencia de autonomía en materia de procedimiento no es la amplitud de la competencia reconocida a la entidad infraestatal, sino la posibilidad de que esta entidad adopte, en virtud de esa competencia, una decisión de manera independiente, es decir, sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido.

108 De ello se desprende que la obligación de que una entidad infraestatal tome en consideración el interés del Estado al objeto de res-

petar los límites de las competencias atribuidas a dicha entidad no constituye, en principio, un elemento que menoscabe la autonomía en materia de procedimiento de ésta cuando adopte una decisión dentro de los límites de esas competencias.

109 En los asuntos principales, procede señalar que, como se deduce de las disposiciones nacionales aplicables y, en particular, de los artículos 63 y 64 del Concierto Económico, no cabe concluir que el Gobierno central pueda intervenir directamente en el proceso de adopción de una norma foral para imponer la observancia de principios como el de solidaridad, el de armonización fiscal, u otros principios como los invocados por las demandantes en el procedimiento principal.

110 No obstante, si bien el Tribunal de Justicia es competente para interpretar el Derecho comunitario, el órgano jurisdiccional nacional es el competente, sin embargo, para identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, así como para aplicar el Derecho comunitario a los litigios de que conoce. Así pues, es al órgano jurisdiccional nacional remitente a quien incumbe, basándose en los elementos examinados y en cualesquiera otros elementos que considere pertinentes, verificar si se cumple en los asuntos principales el segundo criterio enunciado en el apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, a saber, el de la autonomía en materia de procedimiento.

Sobre el criterio de la autonomía económica y financiera

- Observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia

- 111 Por lo que a este criterio se refiere, de las observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia se desprende que los autores de éstas aluden a los apartados 67 y 68 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada. En ésta, el Tribunal de Justicia consideró, por un lado, que 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 y, por otro lado, que únicamente existe autonomía económica cuando la entidad infraestatal asuma las consecuencias políticas y financieras de una reducción del tipo impositivo. Varias de las observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia tratan la cuestión de la determinación del cupo y de las consecuencias que de ello han de sacarse por lo que respecta a la autonomía económica y financiera de la Comunidad Autónoma del País Vasco así como de los Territorios Históricos.
- 112 La Comunidad Autónoma de la Rioja y la Comunidad Autónoma de Castilla y León alegan que los Territorios Históricos no disponen de autonomía económica, debido en particular a los diferentes principios establecidos por la Constitución y por el Concierto Económico.
- 113 Las autoridades forales alegan, en cambio, que el sistema tributario de los Territorios Históricos se basa en los dos pilares constituidos, por un lado, por la autonomía fiscal y la responsabilidad y, por otro, por el principio de riesgo unilateral.
- 114 Al examinar la motivación de los autos de remisión, Confebask señala que, según el órgano jurisdiccional nacional, el criterio de la autonomía económica exigiría una diferenciación económica entre el territorio autónomo y el resto del Estado en materia fiscal, hasta el punto de que un posible principio de unidad de mercado podría afectar a la existencia de una verdadera autonomía. Confebask señala, sin embargo, que en modo alguno la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, exige algo como un «marco económico distinto», realidad que ni siquiera en puridad existe entre los Estados miembros de la Comunidad Europea, que constituye una unidad económica y social ampliamente integrada. Considera que el único elemento importante reside en que la menor carga impositiva aplicable en una región determinada no debe ser financiada con una transferencia de fondos desde el Gobierno central, es decir, que es la entidad infranacional la que debe asumir los riesgos políticos y económicos de sus decisiones en materia tributaria exigencia que, en Derecho español, se denomina «principio de responsabilidad fiscal». Así sucede en el caso de los Territorios Históricos, en los que la responsabilidad fiscal es consustancial al régimen de concierto económico.
- 115 El Gobierno español examina el sistema del cupo y señala que, aunque existen diversos flujos financieros entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco, existe también una contribución neta de esta última 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. Insiste en el hecho de que ni los flujos financieros ni la cuantificación de los servicios que presta el Estado se ven alterados como consecuencia de las modificaciones tributarias que aprueban las institucio-

nes competentes de los Territorios Históricos. De ello deduce que, tanto desde el punto de vista político como económico, los Territorios Históricos asumen las consecuencias de sus decisiones en materia tributaria.

116 El Gobierno italiano estima que el hecho de que el Estado español tenga competencias exclusivas en ámbitos como el sistema monetario, las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica, el régimen económico de la seguridad social, así como en el sector de las obras públicas de interés general, no compromete la existencia de un grado de autonomía económica y financiera suficiente.

117 El Gobierno del Reino Unido considera que el hecho de que el Estado español siga conservando un cierto control sobre el marco económico general y la existencia de un cupo como contribución a las cargas asumidas por el referido Estado no parecen incompatibles con el criterio de la autonomía económica y financiera, siempre que el tipo impositivo no tenga incidencia en la cuantía de dicho cupo.

118 La Comisión alega, en primer lugar, que a la hora de examinar si una medida fiscal constituye o no una ayuda de Estado no debe tenerse en cuenta el efecto llamada, a saber, el establecimiento de empresas y, por ende, el incremento de los ingresos fiscales que podría provocar una reducción de los impuestos, ya que tal efecto no puede determinarse a priori. En cualquier caso, el carácter de ayuda de Estado de una medida debe apreciarse individualmente, en un determinado momento y en relación con cada empresa beneficiaria. Señala, en segundo lugar, que

el examen de la autonomía económica de un territorio concreto implica el análisis de todos los mecanismos de transferencias financieras y de los mecanismos de solidaridad, aunque no se presenten como tales (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.). La Comisión subraya, en tercer lugar, que no son los objetivos de las intervenciones estatales los que deben ser tomados en consideración para verificar si una medida fiscal constituye una ayuda de Estado, sino los efectos de dicha medida. Recuerda, en este sentido, que la circunstancia de que un territorio tenga amplias competencias en materia tributaria y posea el control de sus ingresos no determina que desempeñe un papel fundamental en la definición del medio económico.

119 La Comisión destaca a este respecto la importancia del principio constitucional de solidaridad, que constituye un límite para la autonomía financiera de los Territorios Históricos y debe garantizar un nivel mínimo de servicios en todo el territorio español.

120 La Comisión examina más concretamente el Fondo de Compensación Interterritorial, previsto en el artículo 158.2 de la Constitución. A su juicio, la existencia de dicho Fondo conlleva que los Territorios Históricos no asuman las consecuencias financieras de su decisión de reducir los tipos impositivos o de aumentar ciertas deducciones autorizadas. Por lo que al cupo se refiere, del análisis de su mecanismo deduce que se calcula en virtud de la renta relativa de los Territorios Históricos respecto a la del Estado, por lo que constituye un mecanismo de solidaridad. Señala que

existen además otras transferencias financieras, como los ajustes y compensaciones por impuestos directos e indirectos, que constituyen también mecanismos de solidaridad, ya que determinadas compensaciones se calculan en virtud de dicha renta relativa.

121 Por lo que respecta a la Seguridad Social, la Comisión invoca un informe del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales relativo a los años 1999-2005. En materia de pensiones, por ejemplo, el sistema arrojó, en 2005, un déficit de 311 millones de euros en la Comunidad Autónoma del País Vasco. De ello deduce la Comisión que las prestaciones de la Seguridad Social son financiadas por las otras Comunidades Autónomas. Al formar parte la financiación de los déficits de las competencias no asumidas, la Comunidad Autónoma del País Vasco contribuye a aquella a través del cupo. Pues bien, al estar basada esta contribución en la renta relativa de dicha Comunidad, el sistema establecido para paliar el déficit de la Seguridad Social constituye un mecanismo de solidaridad.

122 Habida cuenta de todo lo que antecede, la Comisión concluye que los Territorios Históricos no asumen todas las consecuencias financieras de las medidas de reducción del tipo impositivo o de aumento de las deducciones autorizadas. Considera que, en consecuencia, no se cumple el tercer requisito enunciado en el apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada.

– Respuesta del Tribunal de Justicia

123 Como se deduce del apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, un requisito para que una entidad infraestatal

goce de autonomía económica y financiera es el de que las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo aplicable a las empresas localizadas en la región no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

124 Las transferencias financieras entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco se rigen por el Concierto Económico y por la ley de Cupo de 2002. Por tanto, procede examinar estas disposiciones en primer lugar, para verificar si pueden tener como efecto la compensación, por el Estado español, de las consecuencias financieras de una medida tributaria adoptada por las autoridades forales.

125 El método de cálculo del cupo es particularmente complejo. La primera etapa de este cálculo consiste en valorar los importes de las cargas asumidas por el Estado en el conjunto del Reino de España correspondientes a las competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco. A dicho importe se aplica un coeficiente de imputación que debe reflejar, en principio, el peso relativo de la economía vasca en el conjunto del Reino de España. Por último, se procede a diversos ajustes, con objeto de perfeccionar la evaluación de los ingresos percibidos por las diferentes entidades en concepto de diversos impuestos.

126 De las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia se desprende que el importe de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos no influye en la primera etapa del cálculo, que consiste exclusivamente en una valoración de diversas cargas asumidas por el

Estado español. En cuanto a los ajustes, éstos solamente pueden verse afectados de manera indirecta por una norma foral que establezca un régimen tributario más favorable para los contribuyentes a los que sea de aplicación dicha norma.

127 Uno de los datos esenciales del cálculo del cupo es el coeficiente de imputación, fijado actualmente en el 6,24 %. A este respecto, de los debates ante el Tribunal de Justicia se desprende que, si bien dicho coeficiente se determina partiendo de datos económicos, se fija, sin embargo, en el marco de negociaciones esencialmente políticas entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco. Por consiguiente, una decisión de reducción del tipo impositivo no tiene necesariamente que influir en el porcentaje de ese coeficiente.

128 En la vista, la Comisión cuestionó el coeficiente de imputación actual, por considerar que está infravalorado y que, en consecuencia, los Territorios Históricos contribuyen menos de lo que deberían a las cargas del Estado. Sin embargo, es preciso recordar una vez más que el Tribunal de Justicia únicamente es competente para interpretar el artículo 87 CE, apartado 1, y no para juzgar, en los asuntos principales, si el coeficiente de imputación calculado con arreglo a la Ley de 2002 sobre el cupo fue calculado correctamente desde el punto de vista económico o si está infravalorado.

129 Hay que señalar, sin embargo, que una infravaloración de dicho coeficiente tan sólo puede constituir un indicio de una falta de autonomía económica de los Territorios Históricos. Ahora bien, debe existir una com-

pensación, es decir, una relación de causa a efecto entre una medida tributaria adoptada por las autoridades forales y los importes puestos a cargo del Estado español.

130 Como se ha expuesto ante este Tribunal de Justicia, el coeficiente de imputación se fija partiendo de datos económicos en el marco de negociaciones políticas en las que participa el Estado español y en las que éste defiende tanto el interés nacional como el de las demás regiones del Reino de España. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si tal proceso de fijación tiene por objeto permitir al Gobierno central compensar el coste de una subvención o de una medida tributaria favorable a las empresas adoptada por los Territorios Históricos.

131 De igual modo, corresponde a dicho órgano jurisdiccional examinar los efectos de ese proceso y verificar si, debido a la metodología adoptada y a los datos económicos tomados en consideración, la fijación del coeficiente de imputación y, de manera más general, el cálculo del cupo puede tener como efecto que el Estado español compense las consecuencias de una medida tributaria adoptada por las autoridades forales.

132 En sus observaciones escritas, la Comisión alega asimismo que existen otras muchas transferencias financieras que compensan las medidas fiscales de reducción de impuestos, tales como las resultantes de la existencia de una caja única de Seguridad Social, de un servicio público mínimo garantizado por el Estado o del Fondo de compensación interterritorial. En la vista se hizo referencia además a transferencias y subvenciones de importes considerables a organismos públicos de la

Comunidad Autónoma del País Vasco, que no se tuvieron en cuenta para el cálculo del cupo.

133 En este sentido, si bien una compensación financiera puede ser declarada y específica, también puede ser oculta y deducirse únicamente del examen concreto de los flujos financieros existentes entre la entidad infraestatal de que se trate, el Estado miembro al que ésta pertenezca y las demás regiones de este último.

134 Ese examen puede indicar, en efecto, que una decisión de reducción de impuesto adoptada por la entidad infraestatal tiene como consecuencia mayores transferencias financieras en beneficio suyo, debido a los métodos de cálculo utilizados para determinar los importes que deben transferirse.

135 No obstante, como señaló en esencia la Abogado General en el punto 109 de sus conclusiones, y contrariamente a lo que parece sostener la Comisión, el mero hecho de que se deduzca de una apreciación global de las relaciones financieras entre el Estado central y sus entidades infraestatales que existen transferencias financieras de dicho Estado hacia estas últimas no basta, en cuanto tal, para demostrar que dichas entidades no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan y, por tanto, que no gozan de autonomía financiera, ya que tales transferencias pueden explicarse por motivos que no tengan relación alguna con las referidas medidas fiscales.

136 En los asuntos principales, las partes están de acuerdo en que las competencias de los Territorios Históricos tienen como límites, en par-

ticular, los diferentes principios invocados ante el Tribunal de Justicia y, más concretamente, el de armonización fiscal.

137 Habida cuenta de estos límites, es preciso examinar si determinadas normas forales adoptadas por los Territorios Históricos pueden implicar compensaciones ocultas en sectores como la Seguridad Social o la garantía por parte del Estado español de un servicio público mínimo, o incluso en el funcionamiento del Fondo de compensación interterritorial, como afirma en particular la Comisión. A este respecto, hay que señalar que esta última no ha explicado sus alegaciones de manera precisa.

138 Por último, en cuanto a la alegación de la Comisión, subrayada en la vista, de que las medidas fiscales controvertidas no se aplican a todas las empresas establecidas o a todas las producciones efectuadas en los Territorios Históricos, basta señalar que dicha alegación no puede afectar al análisis precedente, dado que consta que, conforme a lo declarado por el Tribunal de Justicia en el apartado 62 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, las referidas medidas se aplican a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que, conforme a la regla de reparto de la competencia fiscal adoptada por el Estado miembro de que se trate y dicha entidad infraestatal, ésta tenga competencia.

139 En cualquier caso, no incumbe al Tribunal de Justicia declarar si las normas forales controvertidas en los asuntos principales constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. En efecto, tal operación

de calificación implicaría que el Tribunal de Justicia procediera a la determinación, la interpretación y la aplicación del Derecho nacional aplicable, así como a un examen de los hechos, funciones que competen al órgano jurisdiccional remitente, mientras que el Tribunal de Justicia solamente es competente para interpretar el concepto de ayuda de Estado en el sentido de dicha disposición, con objeto de proporcionar al citado órgano jurisdiccional criterios que le permitan resolver los litigios de los que conoce.

- 140 Procede, pues, concluir que, sobre la base de los elementos examinados y de cualesquiera otros elementos que el órgano jurisdiccional remitente estime pertinente, incumbe a este último verificar si los Territorios Históricos asumen las consecuencias políticas y financieras de una medida tributaria adoptada dentro de los límites de las competencias que tienen otorgadas.

Conclusión relativa a los tres criterios enunciados en el apartado 51 de la presente sentencia

- 141 Determinar si ciertas normas forales adoptadas por los Territorios Históricos constituyen una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, requiere verificar si dichos Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco tienen autonomía institucional, de procedimiento y económica suficiente para que una norma adoptada por esas autoridades dentro de los límites de las competencias que tienen otorgadas sea considerada como de aplicación general en la referida entidad infraestatal y no tenga carácter selectivo en el sentido del concepto de ayuda de Estado a que se refiere el artículo 87 CE, apartado 1.

- 142 Dicha verificación únicamente puede efectuarse tras un control previo que permita garantizar que los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco respetan los límites de sus competencias, puesto que las reglas relativas, en particular, a las transferencias financieras se elaboraron en función de esas competencias tal como han sido definidas.

- 143 La comprobación de la vulneración de los límites de dichas competencia podría, en efecto, desvirtuar el resultado del análisis realizado con arreglo al artículo 87 CE, apartado 1, dado que el marco de referencia para apreciar el carácter selectivo de la norma de aplicación general en la entidad infraestatal no estaría ya constituido necesariamente por los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco sino que podría ampliarse, en su caso, a todo el territorio español.

- 144 A la luz de todos estos elementos, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 87 CE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que, para apreciar el carácter selectivo de una medida, se tiene en cuenta la autonomía institucional, de procedimiento y económica de la que goce la autoridad que adopte esa medida. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente, único competente para identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, así como para aplicar el Derecho comunitario a los litigios de los que conoce, verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de tal autonomía, lo que tendría como consecuencia que las normas adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución y las demás dis-

posiciones del Derecho español no tienen carácter selectivo, en el sentido del concepto de ayuda de Estado tal como aparece recogido en el artículo 87 CE, apartado 1.

Costas

145 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 87 CE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que, para apreciar

el carácter selectivo de una medida, se tiene en cuenta la autonomía institucional, de procedimiento y económica de la que goce la autoridad que adopte esa medida. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente, único competente para identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, así como para aplicar el Derecho comunitario a los litigios de los que conoce, verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de tal autonomía, lo que tendría como consecuencia que las normas adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución española de 1978 y las demás disposiciones del Derecho español no tienen carácter selectivo, en el sentido del concepto de ayuda de Estado tal como aparece recogido en el artículo 87 CE, apartado 1.

Firmas

SENTENCIA NÚMERO 875/08 DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO, DE 22 DE DICIEMBRE DE 2008

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO N° 910/05
SENTENCIA NÚMERO 875/08

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE: DON LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS: DON JOSÉ ANTONIO GONZÁLEZ SAIZ DOÑA M. DEL MAR DÍAZ PÉREZ

En BILBAO, a veintidós de diciembre de dos mil ocho.

La Sección 1 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 910/05 y seguido por el procedimiento Ordinario Ley 98, en el que se impugna: DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 2/2005 DE LA DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA PUBLICADO EN EL B.O.T.H.A. N° 63 DE 3-6-05 QUE MODIFICA LA NORMA FORAL 24/1996 DE 5 DE JULIO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE:**

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA, representado por el Procurador DON JAIME GOYENECHEA PRADO y dirigida por el Le-

trado DON JUAN MANUEL CRIADO GÁMEZ.

- **DEMANDADAS**

DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, representada por el Procurador DON JOSÉ ANTONIO PÉREZ GUERRA y dirigida por el Letrado DON JESÚS MARÍA CIGANDA IRIARTE.

JUNTAS GENERALES DE ÁLAVA, representadas por el Procurador DON ALFONSO JOSÉ BARTAU ROJAS y dirigidas por el Letrado DON JOSÉ RAMÓN GARCÍA PLAZAOLA.

CONFEBASK, representada por el Procurador DON GERMÁN ORS SIMÓN y dirigida por el Letrado DON PABLO GIL ROA.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JOSÉ ANTONIO GONZÁLEZ SAIZ.

I. ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El 7 de junio de 2005 la Comunidad Autónoma de La Rioja interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 2-2005, de 24 de mayo, publicado en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava (BOTH) de 27 de junio, de modificación de la Norma Foral 24-1996 del Impuesto de Sociedades,

y contra el Acuerdo de las Juntas Generales de Álava de 13 de junio de 2006 (publicado en el BOTHA de 27 de junio) que lo convalidó.

SEGUNDO.- Seguidos los trámites pertinentes, el 28 de marzo de 2005 se formalizó demanda en la que se pretendía la declaración de nulidad de las normas impugnada.

Tras aludir, tanto a las características que a juicio de la parte recurrente presentaría el régimen fiscal de los territorios históricos del País Vasco, como a la normativa del Impuesto de Sociedades establecida por Norma Foral 3/1.996 y a la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Diciembre de 2.004 que anuló numerosos preceptos de la misma, se centraba la fundamentación en dos tipos de infracciones achacadas a la nueva Norma Foral; por incumplir el régimen tributario prohibitivo de las ayudas públicas, contenido en los arts. 87 y 88 del Tratado CEj y por establecer privilegios que lesionan preceptos constitucionales referidos al principio de solidaridad, (Arts. 2, 138 Y 156), al de igualdad, y al de unidad de mercado, además de ser contrarias al Concierto Económico aprobado por Ley 2/2.002, de 23 de Mayo, al establecer privilegios que implicarían una presión efectiva global inferior a la que existe en territorio común para las empresas sujetas al Impuesto de Sociedades.

Como fundamento principal, y haciendo variadas citas normativas y de la jurisprudencia comunitaria e interna, el recurso expone que tales medidas fiscales constituyen Ayudas de Estado a los efectos del artículo 87 del Tratado CE, y están siendo aplicadas sin haber sido comunicadas a la Comisión Europea para que se pronuncie sobre su compatibilidad con el Tratado. Los Fundamentos Noveno y Décimo se dedican a desarrollar las infracciones de derecho constitucional que se atribuyen a la disposición recurrida.

Se cuestiona también la retroactividad que a juicio de la recurrente supone la Disposición Final 1º impugnada.

TERCERO.- En escrito presentado el 16 de mayo de 2005 la Diputación Foral de Álava contestó a la demanda rechazando que las disposiciones impugnadas constituyan ayudas de Estado, por carecer del requisito de especificidad o selectividad, con exhaustivo examen de decisiones de la Comisión y del TJCEE y de otros elementos de interés en el panorama del derecho comunitario y que las disposiciones impugnadas contravengan principios constitucionales de solidaridad e igualdad o el Concierto Económico vigente.

En sentido esencialmente coincidente se opusieron los restantes codemandados.

CUARTO.- Recibido el pleito a prueba y evacuando el trámite de conclusiones quedaron los autos pendientes de señalamiento para la Votación y Fallo.

En ese estado de trámite resolvió la Sala en los términos que a continuación se exponen: "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 la norma impugnada 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 se pronuncian favorablemente las codemandadas y en contra la recurrente.

SEXTO.- Por medio de Auto de 29 de Septiembre de 2.005, y por los fundamentos que en él se expresan, se acordó 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 LA DIPUTACIÓN FORAL Y LAS JUNTAS GENERALES DANDO NUEVA REDACCIÓN A LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 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.

SÉPTIMO.- El 11 de Septiembre de 2.008 el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Tercera) ha dictado Sentencia en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06 cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "El artículo 87 CEj apartado 1j debe interpretarse en el sentido de que, para apreciar el carácter selectivo de una medida, se tiene en cuenta la autonomía institucional, de procedimiento y económica de la que goce la autoridad que adopte esa medida. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente, único competente para identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, así como para aplicar el Derecho comunitario a los litigios de los que conoce, verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de tal autonomía, lo que tendría como consecuencia que las normas adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la

Constitución Española de 1.978 y las demás disposiciones del Derecho español no tienen carácter selectivo, en el sentido del concepto de ayuda de Estado tal como aparece recogido en el artículo 87 CE, apartado 1".

OCTAVO.- Mediante providencia de 21-10-08, confirmada por Auto de 13-11-08 se señaló para votación y fallo el día 23-10-08.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se recurre el Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 2-2005 de 24 de mayo, publicado en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava (BOTH A) de 27 de junio, de modificación de la Norma Foral 24-1996 del Impuesto de Sociedades, y contra el Acuerdo de las Juntas Generales de Álava de 13 de junio de 2006 (publicado en el BOTH A de 27 de junio) que lo convalidó.

SEGUNDO.- La impugnación queda enmarcada con carácter principal, y como se ha anticipado en los antecedentes de la presente sentencia, en la aplicación a tales medidas fiscales de la calificación de ayudas de Estado del artículo 87.1 del TUE, y, en su caso, del procedimiento de derecho comunitario para su autorización, y cuestión ésta cuya respuesta jurisdiccional afirmativa había determinado con anterioridad la anulación de iguales o equivalentes preceptos de la Norma Foral 3/1.996, de 26 de Junio, por virtud de la Sentencia de Casación del Tribunal Supremo fechada el 9 de Diciembre de 2.004/ (RJ. 130/2.005), y que rebrota, con radical discrepancia entre las partes, con ocasión de promulgarse el Decreto Foral Normativo que en este proceso se revisa.

Sin embargo, -y al compás del proceso-, la solución a la controversia procesal ha venido a ser iluminada por una trascendental aportación interpreta-

tiva de parte del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que especialmente por medio de la Sentencia de su Gran Sala de 6 de Septiembre de 2.006, en el asunto C-88/03, ha sentado las premisas y criterios generales que posibilitan que, para una entidad infraestatal dotada de un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro, sea 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 deba considerarse referente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, y, en suma, conlleva el rasgo de selectividad que la hace contraria al Tratado.

Posteriormente, la Sala Tercera del TJCE ha dictado la recentísima Sentencia de 11 de Septiembre de 2.008, en respuesta a las solicitudes de Decisión Prejudicial que fueron elevadas por esta misma Sala con la finalidad de pulsar el grado de consolidación de tal doctrina, y de obtener la colaboración interpretativa de tan alta institución comunitaria a la hora de llevar a cabo la tarea de trasladar las referidas premisas al concreto supuesto de hecho que ofrece la autonomía fiscal de la Comunidad Autónoma vasca. Como habrá ocasión posterior de expresar con detalle, esa doctrina de interpretación del artículo 87 TCE, y su acomodación específica al supuesto jurídico-institucional del País Vasco, resultan decisivos para el principal pronunciamiento de este proceso.

TERCERO.- Emprendiendo esa primera y sustancial tarea que las partes procesales imponen, y en busca de la mayor claridad y brevedad, vamos a prescindir inicialmente de abordar el análisis de cuantos fundamentos y alegaciones consisten en trasponer al caso, o refutar para él, los criterios mantenidos o aplicados con anterioridad por la jurisprudencia o por los órganos jurisdiccionales inter-

nos, así como las autoridades administrativas comunitarias, ante la presencia de un elemento de interpretación vinculante tan eminente y preciso como el citado, pero no sin hacer una primera consideración sobre el objeto material de revisión de este proceso en conexión con esos otros anteriores pronunciamientos jurisdiccionales, y muy especialmente el del Recurso de Casación nº 7.893/99, que recayó en el originario proceso contencioso-administrativo seguido contra la Norma Foral 3/1.996, de 26 de Junio, en su originaria redacción. (RCA nº 3.753/96).

Independientemente de las implicaciones doctrinales que la Sentencia en él dictada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en fecha de 9 de Diciembre de 2.004, podía tener y de hecho ha venido teniendo sobre la materia propia de enjuiciamiento en este nuevo proceso de contenido significativamente idéntico, (implicaciones manifestadas, sobre todo, en la adopción de medidas cautelares directamente inspiradas por tal Sentencia, según la reiterada concepción del *fumus boni iuris* en favor de los recurrentes surgida del hecho de existir una anterior sentencia anulatoria}, en el aspecto procesal principal, el incidente de Ejecución de Sentencia promovido en dichos autos 3.753/96, por la asociación empresarial riojana recurrente, -FER-, dio lugar también a los Autos de esta Sala de 14 de Noviembre de 2.005 y 17 de Marzo de 2.006, que declararon la nulidad en vía incidental, entre otros, del artículo 20 apartados Cuatro y Siete, de la Norma Foral 7/2.005.

No obstante, dichos Autos incidentales han sido posteriormente revocados por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de Mayo de 2.008 en Recurso de Casación nº 2.648/2.006, e igualmente lo ha sido el Auto de Medidas Cautelares de 21 de Octubre de 2.005, por virtud de STS de 12 de Julio de 2.007 en Recurso de casación 854/2.006,

por lo que no se hacen precisas otras mayores reflexiones para llegar a la conclusión de que el objeto litigioso aparece hoy en día nítido y despojado de todo previo condicionante jurisdiccional interno que prejuzgue su resolución y el contenido del Fallo.

Esto resulta así más acentuadamente si cabe en función de las consideraciones que en dichas recientes Sentencias ha venido formulando la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de las que cabe destacar ahora las que contiene el F. J. Quinto de la referida STS de 27 de Mayo pasado, señalando primeramente como razón decisoria de la revocación, que, "si bien la Sentencia de esta Sala de 9 de Diciembre de 2004, juzgó de la validez de las disposiciones impugnadas con arreglo al momento en que fueron publicadas (año 1996), a la hora de dar cumplimiento a aquella, dictando las disposiciones de sustitución, y transcurridos 10 años (por tanto, ya en 2005), puede considerarse razonable entender que las Decisiones de la Comisión no se habían enfrentado a los preceptos que han suscitado la presente controversia y que, en consecuencia, los mismos no planteaban problema desde el punto de vista del derecho Comunitario, por lo que no era necesario tampoco someterlas al procedimiento de comunicación previa a la Comisión Europea que se establece en el artículo 88, apartado 3 del Tratado de la Unión Europea", y añadiendo más tarde que, no obstante, esa revocación, "... no puede afectar a la otra posibilidad de impugnación de las correspondientes disposiciones, hecha efectiva en el presente caso a través de los recursos contencioso-administrativos interpuestos ante el Tribunal Superior de Justicia por las Comunidades Autónomas de la Rioja y Castilla y León y por la Unión general de Trabajadores de la Rioja y sin que por ello tampoco, la conclusión que alcanzamos suponga prejuzgar el resultado de los mismos, una vez quede resuelta la cuestión prejudicial de interpretación planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Bilbao".

CUARTO.- Partiendo de lo anterior, vamos a acometer ese primer planteamiento impugnatorio del proceso que gira en torno a la consideración de las medidas tributarias promulgadas como ayudas prohibidas por el Tratado CE.

Para adentrarse en él, la Sala precisa que, como insistentemente recuerda la Sentencia del TJCE recaída en los asuntos acumulados C-428 a 434 de 2.006, es al órgano judicial interno remitente al que corresponde apreciar si se está en presencia de ayudas de Estado, no siendo competente el TJCEE en el seno del litigio interno, para aplicar el Derecho comunitario, "sino únicamente para interpretar o apreciar la validez de éste". -Apartado 77-.

En consecuencia, el contenido de la referida Sentencia no puede ser entendido como un reenvío por parte de dicho Tribunal comunitario de nuevas cuestiones, dudas o planteamientos al órgano judicial consultante que éste debería abordar en una perspectiva de intercomunicación o reciprocidad de actuaciones.

Cuestión muy diversa es que, recordándole al juzgador del Estado miembro que él es el exclusivo destinatario de las controversias fundadas en Derecho comunitario europeo que las partes lleguen a formular, el TJCE examine y valore los puntos de vista y observaciones que los intervinientes en el curso del procedimiento incoado para adoptar las decisiones prejudiciales, (incluso Gobiernos de otros Estados miembros), hayan dejado expuestos en sus escritos o en la vista pública celebrada ante el citado Tribunal comunitario.

Sin embargo, el litigio principal no deja por ello de ser el que era, ni amplía su ámbito subjetivo y objetivo en relación con esos otros actores, cuestiones, e incógnitas a los que da respuesta inmediata, o se abstiene de darla el TJCEE, pues se abordan

en la Sentencia con la exclusiva finalidad de dar una completa directriz y orientación, con todos los posibles matices, a la petición de interpretación del órgano judicial solicitante.

Justamente por ello, y ante la segura y legítima expectativa de las partes de este proceso de que tales menciones del TJCEE, sean examinadas por la Sala sentenciadora, ésta, dentro de los márgenes de la congruencia procesal y en la medida en que se instalen en el campo del método definido por el interprete del Derecho comunitario y las apreciaciones jurídicas del derecho interno, ("iura novit curia"), va a ensayar su mayor posible dilucidación en esta sentencia, desde la conciencia que le asiste de que el nivel extremo de litigiosidad interna alcanzado en la materia propicia los mayores esfuerzos a la hora de resolver las controversias. Todo ello sin olvidar que lo que el TJCE defiere es el método de interpretación, y no un temario de preguntas concretas a resolver por el órgano remitente.

No obstante, desconoceríamos plenamente el sentido y finalidad de las consultas prejudiciales del art. 234 TCEE, si entendiésemos que el procedimiento incidental ante el Tribunal de Justicia CE es el principal, y que dicha institución es el juzgador último de las cuestiones del presente litigio y quien mediante "mandatos" dirigidos a este órgano judicial interno le está requiriendo a investigar nuevos hechos, debiendo éste emprender una instrucción judicial de oficio para, en suma, resolver sobre los supuestos de hecho inciertos que de ello resulten, al margen de los que enmarcan la pretensión revisora actuada por las partes mediante las alegaciones y pruebas contenidas en el proceso.

Con ello se pretendería que, a raíz de la respuesta prejudicial, se inicie un nuevo litigio diferente del ya concluso y pendiente de sentencia, y que sea incluso la Jurisdicción Contencioso-Administrati-

va revisora la que lleve a cabo pesquisas o sondeos inciertos sobre meras hipótesis de hechos y fundamentos, so capa de indefensión a la parte recurrente, que, no obstante, habría que recordar que ha intervenido en todas las fases alegatorias y eventualmente probatorias del presente proceso; ha sido oída y ha podido sostener lo conveniente acerca del planteamiento de la Cuestión Prejudicial, y ha sido igualmente parte interviniente ante el TJCE.

Muy al contrario, el TJCE, como el mismo reitera, es un Tribunal que asiste al órgano judicial interno exclusivamente en la interpretación de los puntos de Derecho comunitario que éste último le somete, y que deja al Tribunal remitente la determinación y examen de todas las cuestiones que exceden de esa interpretación del derecho comunitario que le cumple decidir.

Como síntesis, así se reitera en el párrafo 139 de la Sentencia prejudicial al decir que, "no incumbe al Tribunal de Justicia declarar si las normas forales controvertidas en los asuntos principales constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE apartado 1. En efecto, tal operación de calificación implicaría que el Tribunal de Justicia procediera a la determinación, la interpretación y la aplicación del Derecho nacional aplicable, así como a un examen de los hechos, funciones que competen al órgano jurisdiccional remitente, mientras que el Tribunal de Justicia solamente es competente para interpretar el concepto de ayuda de Estado en el sentido de dicha disposición, con objeto de proporcionar al citado órgano jurisdiccional criterios que le permitan resolver los litigios de los que conoce."

No puede por ello confundirse ese deslinde de atribuciones, -orientado en exclusiva a que el TJCE proporcione criterios de interpretación sin invadir la competencia del Tribunal interno-, con supuestos

mandatos a éste para indagar y decidir determinados puntos de derecho nacional interno, lo que es una perspectiva del todo ajena a la posición de ambos órganos jurisdiccionales, que confunde la mera consulta prejudicial con un hipotético recurso jerárquico ante un Tribunal interno de nivel superior.

Por ello, recibida la respuesta prejudicial del TJCE, -trámite final del proceso principal conforme a reiterada jurisprudencia-, el órgano jurisdiccional interno, lo único que puede y debe hacer, es dictar con inmediatez la sentencia del litigio, que a él exclusivamente le corresponde.

QUINTO.- Dicho esto, como indica la Sentencia de 11 de Septiembre, se trata de verificar por esta Sala si la entidad infraestatal compuesta por la CA del País Vasco y los Territorios Históricos goza de la suficiente autonomía, es decir, "si dispone de autonomía institucional, de procedimiento y económica, desempeñando un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas" -Sentencia TJCE de 11 de Septiembre, apartado 55-, y papel fundamental ese que, "es consecuencia de la autonomía y no un requisito previo de ésta", siendo tales, "los únicos requisitos que deben cumplirse para que el territorio en que ejerce su competencia sea el marco pertinente para apreciar si una decisión adoptada por ésta tiene carácter selectivo". -Apdo. 60-.

Esta particular reflexión y otras del Tribunal, -y los términos en que emite su respuesta final-, nos lleva a diferenciar dos grandes campos de análisis. Uno de ellos, de índole más abstracta y planteable en términos estrictamente jurídicos internos, es si la autonomía financiera y tributaria que asiste al País Vasco en el ordenamiento jurídico constitucional y estatutario vigente cumple esa triple condición para ser "marco pertinente" para la apreciación del ca-

rácter selectivo de una medida. El segundo no afectaría al marco institucional como tal, una vez verificado, sino a una apreciación in concreto de las características mismas de la medida, que, además de por las razones generales que se derivan del artículo 87.1 TCE, podrían también ser calificadas de selectivas si se adoptan fuera de las competencias que a la entidad infraestatal corresponden, -apartado 143-, o si dan lugar u originan otras compensaciones o flujos financieros que supongan, con relación de causa a efecto, que los Territorios Históricos o la CAPV no asumen las consecuencias políticas o financieras de su decisión.

Si nos situamos en ese doble esquema de posibilidades, lo que procede primeramente en este proceso contencioso-administrativo, -ya que es la cuestión que está en la base de todo el litigio desde los planteamientos procesales de hecho y derecho de las partes litigantes y de las resoluciones judiciales y comunitarias en que sus tesis se han fundado-, es, "verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de tal autonomía, lo que tendría como consecuencia que las normas adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución Española de 1.978 y las demás disposiciones del Derecho español no tienen carácter selectivo, en el sentido del concepto de ayuda de Estado tal como aparece recogido en el artículo 87 CE, apartado 1".

EL TJCE en la Sentencia de 6 de Septiembre de 2.006, asunto C-88/03, ya estableció los tres criterios acumulativos de que la autonomía de la región europea examinada debería gozar para excluir esa calificación, y ahora viene a reafirmarlos con ocasión de plantearse dudas sobre la concreta situación del País Vasco a la hora de juzgar de las disposiciones fiscales establecidas con carácter de generalidad dentro de su ámbito.

El resultado que vamos a obtener es el que se desarrolla y concluye en las siguientes fundamentaciones;

- La autonomía institucional de esa entidad en tanto poseedora de "un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno Central", -en palabras del TJCE en el apartado 87-, no ha merecido la duda de esta Sala, y nos remitimos con ello a los particulares atinentes del Auto de planteamiento. Es de destacar que en este capítulo, y aunque se formularon algunas objeciones, -párrafo 85-, la respuesta del TJCE tampoco introduce matices adversativos ni condicionantes, afirmando con rotundidad que entidades infraestatales como los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, "cumplen el criterio de la autonomía institucional".

- En lo relativo a la autonomía en materia de procedimiento, se le planteaban a esta Sala ciertas dudas de interpretación acerca del alcance de dicho criterio. Se decía que el procedimiento formal de elaboración de la normativa tributaria del País Vasco, no está sometido a la intervención directa del Gobierno central, pero que cuenta éste con 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. La duda era si esa actividad del Gobierno central constituía un síntoma de insuficiencia de la autonomía del País Vasco de cara a integrar dicho criterio.

Igualmente se añadía que, 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, referidos a la presión fiscal efectiva global, a las libertades de circulación y establecimiento, o a no producir efectos discriminatorios. Si 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-, se 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.

A estas vacilaciones de la Sala consultante, y atendidas igualmente las observaciones formuladas ante el propio TJCE por los intervinientes, dedica el Tribunal los párrafos 95 a 110, que no vamos a transcribir íntegramente por razones de economía y mayor claridad y dado que su texto completo se encuentra incorporado a estos autos, limitándonos a extraer una síntesis significativa de las pautas interpretativas que el Tribunal nos brinda.

En torno a la primera de las dudas, la Decisión Prejudicial comienza por afirmar que la autonomía procedimental, "no excluye que se establezca un procedimiento de conciliación para prevenir los conflictos, siempre que la decisión final tomada al término de dicho procedimiento sea adoptada por la entidad infraestatal y no por el Gobierno central". -96-

Luego, tras analizar diversos preceptos del vigente Concierto Económico, (arts. 4.1, 64), concluye

que la Comisión de Evaluación Normativa, "es solamente un órgano consultivo y de conciliación, y no un mecanismo a través del cual el Gobierno central imponga su propia decisión en el caso de que exista un conflicto entre un proyecto de normas forales y la normativa tributaria del Estado español." -100-

Esas precisiones del TJCE, conducen inequívocamente a esta Sala a dar por sentado que la existencia de los mecanismos aludidos no inciden negativamente sobre el nivel de autonomía que exige al indicado criterio.

En lo concerniente al segundo grupo de dudas y observaciones, es asimismo enervatorio de las mismas el enfoque que en los apartados 101 y siguientes se desarrolla por el TJCEE, en base a la conclusión de que; "Por lo que atañe a los diferentes principios invocados por la Comunidad Autónoma de la Rioja, la Comunidad Autónoma de Castilla y León así como la Comisión, no puede concluirse que aquéllos menoscaben la autonomía de decisión de los Territorios Históricos, sino más bien que definen los límites de ésta".

Se examina el principio de solidaridad del art. 138 CE, respecto del que se nos dice que, "exigir a una entidad infraestatal que tome en consideración el equilibrio económico de las diversas partes del territorio nacional a la hora de adoptar una norma tributaria define el límite de las competencias de dicha entidad, aun cuando los conceptos utilizados para definir esos límites, como el concepto de equilibrio económico, sean desarrollados eventualmente en el marco de la interpretación correspondiente al control jurisdiccional," o que, "el hecho de que deban respetarse determinados límites preestablecidos a la hora de adoptar una decisión no implica, en principio, que se menoscabe la autonomía de decisión de la entidad que adopte aquélla. -103 y 104-

Respecto al principio de armonización fiscal y todas sus vertientes, enunciadas en el artículo 3 del Concierto Económico, se declara que; "Si bien parece desprenderse de dicho principio que los Territorios Históricos no están dotados de una competencia de gran amplitud por lo que se refiere a la presión fiscal global que puede establecerse mediante las normas forales, ya que ésta debe ser equivalente a la que existe en el resto del Estado español, las partes están de acuerdo, sin embargo, en que la presión fiscal global es tan sólo uno de los elementos que han de tomarse en consideración a la hora de adoptar una norma tributaria. Así pues, siempre y cuando respeten ese principio, los Territorios Históricos están facultados para adoptar disposiciones tributarias que difieran en diversos aspectos de las disposiciones aplicables en el resto del referido Estado." Además, -siempre en palabras del TJCE-, el criterio esencial para determinar la existencia de autonomía en materia de procedimiento no es la amplitud de la competencia reconocida a la entidad infraestatal, sino la posibilidad de que esta entidad adopte, en virtud de esa competencia, una decisión de manera independiente, es decir, sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido, y de ello se desprende que la obligación de que una entidad infraestatal tome en consideración el interés del Estado al objeto de respetar los límites de las competencias atribuidas a dicha entidad no constituye, en principio, un elemento que menoscabe la autonomía en materia de procedimiento de ésta cuando adopte una decisión dentro de los límites de esas competencias.

En definitiva, "procede señalar que, como se deduce de las disposiciones nacionales aplicables y, en particular, de los artículos 63 y 64 del Concierto Económico, no cabe concluir que el Gobierno central pueda intervenir directamente en el proceso de adopción de una norma foral para imponer la observancia de principios como el de solidaridad, el

de armonización fiscal, u otros principios como los invocados por las demandantes en el procedimiento principal".

Aunque esas exhaustivas consideraciones dejarían incólume la competencia del órgano jurisdiccional nacional para determinar, aplicar e interpretar el derecho nacional, y para aplicar por sí el derecho comunitario sobre esta materia, -párrafo 110-, no se atisban ni aparecen racionalmente otras vertientes diferentes en lo relativo a dicho criterio procedimental, cuyo examen crítico, -por lo que las partes han llegado a observar y oponer y la Sala ha llegado a contrastar-, ha de tenerse por agotado, y por plenamente inconducente y frustrado el cuestionamiento del mismo en el caso de las medidas tributarias enjuiciadas.

SEXTO.- En lo que respecta, por último, a la autonomía económica, esta Sala de lo Contencioso-Administrativo no albergaba, ni alberga dudas, -y luego se volverá sobre ello-, acerca de que el bloque normativo a tener en cuenta configura 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 legal 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.

No obstante ha mantenido la duda de si el nivel competencial del País Vasco es suficiente para colmar las exigencias de dicho criterio, tal y como fue enunciado por la Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Portugal/Comisión, al quedar limitado

ese elenco por las 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.

Por ello, -decía esta Sala-, 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-.

Podemos añadir ahora que lo que ha propiciaba esa duda eran algunas sugerencias del Abogado General en el propio Asunto C-88/03 que podrían hacer suponer que la autonomía económica requerible debía ser consecuencia de un nivel competencial más alto que el actual de la CA del País Vasco y equivalente a una dirección completa y efectiva de la política económica y financiera dentro de la entidad infraestatal, que originase en la práctica un marco económico diverso. (Así el punto 55 de su Informe apuntaba la concluyente de que, "las empresas establecidas dentro y fuera de la región operan en marcos jurídico y económicamente distintos que no pueden compararse").

A la vista de la respuesta prejudicial del Tribunal de Justicia -apartados 123 a 135-, deducimos claramente que la interpretación del Tratado en este punto no permite mantener esa duda.

En primer lugar se corrobora con el apartado 67 que para que una entidad infraestatal goce de auto-

nomía económica y financiera es requisito que las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo aplicable a las empresas localizadas en la región no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central. Y destaca que, "el mero hecho de que se deduzca de una apreciación global de las relaciones financieras entre el Estado central y sus entidades infraestatales que existen transferencias financieras de dicho Estado hacia estas últimas no basta, en cuanto tal, para demostrar que dichas entidades no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan y, por tanto, que no gozan de autonomía financiera, ya que tales transferencias pueden explicarse por motivos que no tengan relación alguna con las referidas medidas fiscales.". -135-. Se añade en otro punto, que "... debe existir una compensación, es decir, una relación de causa a efecto entre una medida tributaria adoptada por las autoridades forales y los importes puestos a cargo del Estado español." -129-.

Por tanto, si desde el punto de vista del criterio de la autonomía económica lo que se debe tener en cuenta exclusiva es si las consecuencias de menor ingreso de las medidas fiscales adoptadas por la CA del País Vasco son compensadas a ésta por el Gobierno Central o por el Estado en su conjunto, y en modo alguno han de tenerse presentes todas y cada una de las relaciones y flujos financieros que por otras razones no compensatorias, se originen, ninguna cabida pueden tener situaciones económicas y estadísticas generales y no específicas del País Vasco, como ocurriría con la Seguridad Social, y con la posibilidad señalada en el apartado 121 de que exista un déficit en materia de pensiones.

En razón precisamente del sistema de caja única al que se alude, -art. 149.1.17 CE-, se trata de una materia ajena a la competencia de la CA del País

Vasco y de los Territorios Históricos, en la que estos no son receptores institucionales de flujo financiero ni aportación alguna, y en que quienes intervienen son los beneficiarios particulares de las prestaciones en sus relaciones con las Administraciones estatales competentes, con independencia de que residan en el País Vasco o en otra Comunidad Autónoma española. Es por tanto implanteable que a través de la cobertura de ese eventual déficit, -realmente del Estado y puramente indicativo respecto de cada C.A., se pueda compensar directa o indirectamente el coste de una medida tributaria reductora de ingresos de las Haciendas Forales, y, en segundo lugar, el hecho de que la Administración o el Gobierno central mantengan las fundamentales competencias sobre esa y otras materias relevantes para el marco jurídico y económico en que operan las empresas en el País Vasco, -y en esta línea se formulaba la duda de esta Sala-, no afecta negativamente a la suficiencia de la autonomía económica y financiera de la región de que se trata.

Abundando en esta línea los apartados 53 y siguientes de la Sentencia de 11 de Septiembre rechazan que la doctrina del tribunal de Justicia establezca ningún requisito previo para la aplicación de los tres criterios del apartado 67 de la sentencia Azores, pues la entidad infraestatal desempeñará un papel fundamental en la definición del medio político y económico en que se desenvuelven las empresas por el solo hecho de contar con la suficiencia autonomía. Se acoge así el punto de vista de las Conclusiones de la Abogada General que en el apartado 69 destaca que el Tribunal se refería a la autonomía en la adopción de las medidas concretas y no a la posibilidad de adoptar libremente decisiones en materia de política económica, en general. Por ello no se comparte el punto de vista de la Comisión de que deba examinarse con carácter previo si dicha entidad desempeña un papel fundamental en la definición del marco político y econó-

mico, para después examinar la concurrencia de los tres requisitos de autonomía, -apartado 65-, y ello aunque aunque las competencias resulten reducidas a la hora de fijar las condiciones marco para la economía, que no depende únicamente del marco normativo tributario y esta influido por otros muchos factores, al punto de que hoy en días ni siquiera los propios Estados miembros cuentan con autonomía completa en materia de política económica. -Apartado 67.

SÉPTIMO.- A partir de esas conclusiones y métodos que el Tribunal de Justicia implanta, tal y como esta misma Sala esbozó en su Auto de 20 de Septiembre de 2.006, se van a valorar seguidamente los rasgos fundamentales del régimen económico-financiero de relaciones entre el Estado y la C.A del País Vasco, dotado de los siguientes presupuestos y características normativas.

1º).- El artículo 40 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco aprobado por la Ley Orgánica 3/1.979, de 18 de Diciembre, 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 dicho 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 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.

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 Mayo, y dentro de su Capítulo I, sobre Tributos, se recogen idénticos principios 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).

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 estabili-

dad presupuestaria. -Artículo 48-

Dada esa autosuficiencia financiera de la Comunidad Autónoma, 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.

Ahora bien, que la fijación quinquenal se produzca mediante un acuerdo de Comisión Mixta no supone que el cupo se determine según criterios, libres, discrecionales, coyunturales y abiertos a la simple negociación política entre las partes. Antes bien, el Concierto consagra un sistema de determinación del mismo marcadamente rígido y permanente, (de ahí el epígrafe dedicado a su metodología), sin el cual la afirmación de toda autonomía económica en el sentido definido por el TJCEE resultaría problemática y abierta a todas las dudas, pues nunca existiría la mínima certeza de que el régimen tributario de los Territorios Históricos no quedase compensado por un menor Cupo, en función de cualquiera de sus inciertas variables.

Para ello, el artículo 49 comienza por definir de modo preceptivo e insoslayable que la aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, "como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma del País Vasco". A partir de esa premisa la referida contribución tampoco queda confiada a razones de oportunidad o a cada contingencia, sino que está sujeta a unas reglas de legal determinación que, sin la menor pérdida de rigor pueden calificarse como de ciertas, explícitas y reducibles a plasmación y verificación matemática, con lo que devienen plenamente útiles a los objetivos que nuestra verificación pretende.

El artículo 52.Uno tiene por cargas no asumidas por la CAPV aquellas que corresponden a competencias cuyo ejercicio efectivo no ha asumido la Comunidad Autónoma. Para determinarlas se toma el total de gastos del Presupuesto del Estado y se deduce la asignación presupuestaria integra a nivel estatal de las competencias con que cuenta el País Vasco desde la fecha de efectividad de la transferencias.

Tal es el mecanismo primario y esencial que garantiza la objetividad conceptual de la premisa de autonomía de financiación en lo que se refiere al sistema institucional del cupo, pues lo que está describiendo es una relación entre dos partes que ejercen competencias dispares y en que la entidad infraestatal, con los ingresos tributarios de que es titular, no solo sufraga el sostenimiento de las cargas y servicios de su propia competencia, sino también los que no lo son, actuando el Estado central como un poder intermediario que en el ámbito del País Vasco recibe contraprestación económica por las competencias gestoras que ejerce según su coste presupuestario. Esa calificación y relación entre los sistemas financieros públicos o Haciendas implicadas supone, a priori, que la que sufre el riesgo derivado de la hipotética menor recaudación es la dominante, es decir, aquella que, a riesgo y ventura, afronta el compromiso de sufragar la totalidad de necesidades, políticas públicas y servicios prestados por ambas Administraciones o entidades territoriales, y no la subordinada -en este caso la del Estado-, a la que el cupo global le debe garantizar un ingreso equivalente al coste presupuestario del servicio que presta en la C.A vasca.

Entendemos por tanto, que este rasgo, -tantas veces ignorado cuantas se presuponga erróneamente que el sistema de cupo del Concierto Económico es una suma estimada sobre la base de lo que el País Vasco recaude como delegado estatal-, garantiza

que el requisito de autonomía económica y financiera definida por la jurisprudencia del TJCEE se cumpla en términos absolutos con solo verificar que existe la correlación y proporción idónea entre cargas no asumidas y flujo económico recibido por el Estado, ya que no existe, por definición, un flujo inverso y variable que contrapreste o compense a la Comunidad Autónoma, y de ahí que la Sala consultante no haya engendrado ni elevado dudas que no serían congruentes con la realidad de dicho sistema. Aun más, cabría, como luego se insistirá, que esa correlación no fuese perfecta ni completa, y que se produjeran excepciones a ese modelo teórico o global mediante corrientes de sentido tendencialmente inverso, siempre que no tengan por causa efectiva la de compensar reducciones o menores ingresos fiscales.

En esa línea, el mismo apartado 126 de la Sentencia de 11 de Septiembre del TJCEE ya deja apuntado, aunque sea en esa lógica puramente aproximativa y de orientación que, como venimos diciendo, no aborda en profundidad el examen de la normativa nacional ni trasciende de la respuesta inmediata a observaciones oídas por dicho Tribunal, que "el importe de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos no influye en la primera etapa de cálculo", y vamos a plantearnos seguidamente si influye en las sucesivas fases de ajuste y comprobar si podrían verse afectados directa o indirectamente por un régimen tributario más favorable para los contribuyentes.

Avanzando en ese examen, y a título interpretativo añade el artículo 52. Tres, que no son cargas asumidas por el País Vasco las cantidades asignadas por los PGE al Fondo de Compensación Interterritorial, las transferencias o subvenciones del Estado a favor de entes públicos con competencias no asumidas por la CAPV, y los intereses y cuotas de amortización de las deudas del Estado. Con ello se

está indicando, en suma, que el País Vasco ha de contribuir proporcionalmente a esas impensas o cargas estatales, dentro de una lógica y coherencia plenas pues, si el Presupuesto del Estado experimenta déficits o mayores gravámenes por vía de dotar financieramente a entes estatales que actúan en el País Vasco o por causa de las competencias en general ejercitadas en él, cuyo equilibrio origine deuda pública con intereses y cuotas de amortización, es de la mayor normalidad sistemática que hayan de ser asumidos por la Hacienda autónoma.

4°).- El Concierto se adentra seguidamente en dos capítulos que inciden sobre el Cupo, que son los ajustes a consumo referidos a dos tributos, (IVA, e II.EE de Fabricación), -Artículos 53 a 55-, y las compensaciones, -artículo 56-.

En cuanto a los primeros debemos destacar que lo que intentan lograr mediante la técnica estadística y matemática que utilizan es perfeccionar la imputación de ingresos por dichos tributos, mediante un mecanismo de ajuste entre el índice de la capacidad recaudatoria y el de consumo del País Vasco. Para ilustrar la completa falta de relación que entendemos que existe entre esos ajustes y lo que ahora es objeto de atención, se tiene que partir de una base fundamental, que es que dichos tributos, IVA e Impuestos Especiales, se exigen preceptivamente en el País Vasco en función de la misma normativa que en el Estado, -arts. 26 y 33-, Y falta en ellos toda capacidad autonómica y foral para establecer medidas que reduzcan la carga impositiva de los contribuyentes, por lo que las fórmulas de ajuste son propias de la técnica de un sistema de gestión y recaudación compartida por ambas Administraciones, y resulta conceptualmente inviable que a través de ella se pueda establecer una compensación de la pérdida de ingresos derivada de medidas reductoras de la tributación para los destinatarios que hayan sido adoptadas mediante Norma Foral, pues

esas medidas reductoras ni existen hoy ni han existido a lo largo de toda la vigencia del régimen post-constitucional de Concierto. De otra parte, los parámetros utilizados para calcular esos ajustes son lo suficientemente específicos, objetivos y detallados para concluir que se sustraen a toda aplicación compensatoria indirecta en relación con otros diferentes tributos como lo es el Impuesto de Sociedades.

Bien es verdad que el artículo 55 alude a "otros ajustes", y, dentro de ellos, a dos que tendrían por objeto perfeccionar la imposición directa, y no la indirecta a que acabamos de referimos, y están referidos a las cantidades que resulten de considerar los supuestos establecidos en los artículos 9.Uno.primer.a.b) y 7.Dos.

El primero de esos artículos atribuye en el Impuesto sobre la Renta la recaudación de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando se trate de las correspondientes a intereses y demás contra prestaciones de las deudas y empréstitos emitidos por la Comunidad Autónoma, Diputaciones Forales, Ayuntamientos y demás Entes de la Administración territorial e institucional del País Vasco, cualquiera que sea el lugar en el que se hagan efectivas, mientras que los que correspondan a emisiones realizadas por el Estado, otras Comunidades Autónomas, Corporaciones de territorio común y demás Entes de sus Administraciones territoriales e institucionales, aun cuando se satisfagan en territorio vasco, serán exigidas por el Estado.

Por su parte el artículo 7.Dos. señala que, en el mismo tributo o IRPF, corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del per-

ceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado.

Puede verse en consecuencia que se está ante dos supuestos en que las Haciendas del País Vasco y del Estado, lo que corrigen son los efectos de que, en tales casos, ocasiona que las retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se atribuyan a cada Administración no con criterios de base eminentemente territorial, sino con criterio subjetivo acerca de la fuente emisión de los activos financieros públicos o de pago de las retribuciones, activas o pasivas. No especifica la ley el sentido del ajuste, pero, por las características de la materia sobre la que recae, -retenciones en la fuente por ingresos de los contribuyentes-, ni se trata de una compensación, ni recae sobre los ingresos por tributación directa final, total y proporcional de los sujetos pasivos, sino sobre algún tipo de desviación estadística derivada de la excepción que dichas reglas incorporan, y que lo que suponen en la práctica es que sea la Administración del Estado la que recaude unas retenciones que, en principio, no encajan en la lógica general del Concierto. Por ello, si el ajuste fuese favorable a los Territorios Históricos nunca tomaría como origen material el mayor o menor ingreso que ellos hayan experimentado por la aplicación de sus tributos, sino el que, al ingresar, por ejemplo, las retenciones de los pensionistas del Régimen General de la Seguridad Social sobre el que el Estado tiene competencia-, haya experimentado el Gobierno central.

En relación con las compensaciones el artículo 56 establece que del Cupo se restarán por compensación 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, en la forma que determine la Ley de Cupo. Si existiera superávit se operará en sentido inverso.

Estas medidas suponen restas o disminuciones del Cupo básico o inicial que hemos enunciado, y representan una acomodación a la verdadera realidad competencial fiscal del País Vasco, que no tiene un sistema tributario tan completo ni recauda por todos los conceptos por los que lo hace el Estado. De ahí que la ley considere que en se debe disminuir de la contribución a las cargas asumidas por el Estado en el País Vasco aquella parte imputable a los impuestos e ingresos con que el Estado contaría para financiarlas y, en cambio, la Hacienda del País Vasco no cuenta.

Por último, según el artículo 56. Dos, también será objeto de compensación del cupo de cada Territorio Histórico la parte imputable al País Vasco por aquellos ingresos que financian las funciones y servicios traspasados al País Vasco en materia sanitaria y de servicios sociales de la Seguridad Social y que, con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, eran satisfechos al País Vasco mediante transferencias de la Tesorería General de la Seguridad Social, por aplicación de lo previsto en el régimen presupuestario.

Respecto de la compensación por la parte imputable de los ingresos que financian esos servicios transferidos de la Seguridad Social, en materia sanitaria y de servicios sociales, (y no de prestaciones económicas como más arriba se examinaba), ocurre algo equiparable. Se dice que desde su traspaso tales servicios eran financiados por la Tesorería General de la Seguridad Social y que ya no lo son

tras la entrada en vigor de la ley del Concierto de 2.002, sustituyéndose ese régimen por uno de descuentos en el Cupo. Es un punto que se refiere a una materia de especial transferencia en que no juegan las reglas técnico-jurídicas generales de reducción del cupo según competencias asumidas, pero que se orienta en la misma línea y que, por su contenido, -servicios sanitarios y sociales-, no puede resultar más ajeno a toda idea de compensación de reducciones tributarias en la imposición directa.

6º).- Por lo que se refiere a los índices de imputación, -artículo 57-, que son las proporciones o ratios porcentuales con que se imputan al País Vasco y sus Territorios Históricos los distintos conceptos de cargas no asumidas, ajustes y compensaciones, se determinan básicamente, "en función de la renta de los Territorios Históricos en relación con el Estado". Es decir, mediante un concepto no fiscal sino econométrico y dinámico, (y por ello, totalmente ajeno a la evolución de los ingresos fiscales y atinente a la sola importancia relativa de la economía del País Vasco en el conjunto), que se fija para cada quinquenio mediante la correspondiente Ley del Cupo, y al que habrá ocasión posterior de hacer concretas referencias.

Ya antes hemos visto que el instrumento financiero último del Concierto Económico, es decir, el cupo, no consiste ni en una estimación de las competencias transferidas al País Vasco, ni tampoco en una proporción de la recaudación obtenida que la CAPV pague anualmente al Estado. Por tanto, y pese a los equívocos que hayan podido surgir en este asunto, el índice de imputación no introduce en la fórmula de cálculo del cupo la menor referencia a la evolución de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos, sino un simple proporción que sirve para dividir una magnitud (las competencias no asumidas), que hasta llegar al artículo 57 se había calculado en términos globales o de totalidad del Pre-

supuesto del Estado, sin ponderarse aún cual es la verdadera incidencia del País Vasco en el conjunto. Esa es la exclusiva función y cometido que cumple y eso es lo que explica, y en buena medida justifica que, seguramente por evitar debates estériles entre las partes, tal índice, -que siempre experimentará alguna variación-, se haya decidido mantener totalmente estable en el tiempo, y venga fijado en el 6,24 por 100 desde 1.981.

No se dice en dicha disposición del artículo 57 que el índice (o coeficiente), se fije de manera mecánica y utilizando un módulo estadístico preestablecido legalmente, y hay que deducir que, en efecto, puede existir un margen limitado de discrecionalidad a la hora de interpretar, aplicar y fijar cuantitativamente en cada ley del cupo lo que, según el artículo 50.Uno, sería fruto del principio general o regla básica establecida por el Concier-to. La sola idea de que se fije por un período mínimo de cinco años da la medida de que la exactitud estadística de ese índice no constituye un objetivo de logro primordial dentro de la filosofía de la norma concertada, pero no por ello se difumina su naturaleza, acorde con el establecimiento de un marco jurídico y metodológico cierto para fijar las relaciones financieras entre los concertantes.

En esta materia, -y según expone el apartado 120 de la Sentencia de 11 de Septiembre de 2.008-, sostuvo la Comisión europea en sus alegaciones que el cálculo del cupo se produce en función de la renta relativa de los territorios históricos respecto a al del Estado, por lo que constituiría un mecanismo de solidaridad. Entendemos, por el contrario, que en lo único que influye la renta relativa del País Vasco es en el modo de valorar el coste proporcional de las competencias que en aquel ejerce el Estado, respecto de lo que constituye un sistema plenamente objetivo. No se calcula el Cupo por razón de que un territorio o región cuente con

una supuesta renta relativa inferior y contribuya según ella, resultando así subsidiado, como parecería deducirse de tal argumento de la Comisión.

Como conclusión de toda esta parte vamos a reiterar que no llegan a apreciarse en dicho sistema ninguna de las dos situaciones que el apartado 110 de las Conclusiones de la Sra. Abogada General detallaba; en primer lugar, la magnitud de los ingresos tributarios no es el parámetro que se tiene en cuenta a la hora de afirmar la existencia de transferencias de fondos. En segundo lugar, la merma de ingresos fiscales no da lugar a la adaptación compensatoria de las transferencias de fondos entre el nivel infraestatal y el del Estado miembro. Ambas premisas decaen, como venimos explicando, porque el cupo se determina sin la menor consideración a lo que los Territorios Históricos hayan obtenido por vía de ingresos, lo cual, dicho sea de paso, les otorga un notable potencial y autonomía en cuanto al gasto público, y es ese mayor margen de gasto, y no la posibilidad de repercutir o trasladar al Estado el menor ingreso, lo que atribuye, según sus partidarios, un carácter particularmente ventajoso a dicho sistema de financiación autonómica.

De ahí que, volviendo a una de las reflexiones de la Sra. Abogada General, -punto 56-, sobre las causas últimas de la doctrina del Caso Azores, -que equilibraría dos principios, el de que la autonomía constitucional interna no quede en entredicho con solo dictarse una medida tributaria más favorable que la del Estado central, y el de la exigencia de que el legislador territorial sea realmente autónomo para que los Estados miembros no eludan la prohibición de ayudas a través de su ordenamiento, transfiriendo competencias legislativas de manera puramente formal-, podemos afirmar rotundamente que el sistema examinado garantiza al máximo que esa autonomía no es un préstamo competencial y fi-

nanciero del Estado central mediante el cual sea éste, y no el poder infraestatal, el que asuma la decisión, responsabilidad y efectos reales de la medida, y mediante el que se burla en definitiva el Tratado de la Unión Europea.

OCTAVO.- Hasta este momento hemos examinado el marco abstracto de las relaciones jurídico-institucionales de las que se deduce un nivel de autonomía que lleva a la conclusión de que las medidas acordadas por los Territorios competencia no deben ser calificadas como selectivas.

A partir de este punto, la interpretación de los conceptos empleados abarca igualmente otras pautas que pueden entenderse como condicionantes particulares que enervarían la idea de suficiencia de esa autonomía en relación con una o varias medidas tributarias en especial.

Por ello, vamos a referenciar esas cuestiones a las medidas tributarias adoptadas en el año 2.005, aunque podría asimismo partirse de la base temporal del año 1.996 en que por vez primera las disposiciones fiscales diferenciadas del IS se adoptaron.

El Tribunal de Justicia en el apartado 137 aprecia que las observaciones que se le hacen en lo relativo a las posibles compensaciones derivadas de la garantía por parte del Estado español de un servicio público mínimo o del funcionamiento del Fondo de Compensación Interterritorial, no le han sido explicadas de manera precisa.

Por nuestra parte tampoco estamos en condiciones de identificar que flujo financiero haya podido derivar en los ejercicios contemplados o cualquier otro afectado por la vigencia de las medidas fiscales recurridas, de esa hipotética garantía o del Fondo de Compensación Interterritorial.

En torno a lo primero, no nos consta la existencia de disposición que lo establezca, y menos aún en el ámbito del régimen financiero del Concierto Económico, pero en todo caso consideramos que la experiencia más común pone en duda tal flujo compensatorio en el contexto de las normas tributarias enjuiciadas, dado que la Comunidad Autónoma del País Vasco se sitúa en el grupo de las CC.AA españolas de mayor renta por habitante, (según datos de Contabilidad Regional del INE de 2.006, alcanzaría los 28.731 Euros de renta per cápita, un 36 por 100 por encima de la media de la UE-27, y un 29 por 100 por encima de la media española), y no ha estado entre 1.996 y 2.005, ni está actualmente, en situación que requiera la ayuda del Gobierno central para la atención de servicios mínimos básicos ni de dotaciones a la inversión con recursos del FCI previsto por el artículo 158.2 CE y Ley 29/1.990, de 26 de Diciembre. Una situación que no se da en la realidad objetiva no puede traer causa ni origen en medidas tributarias como las enjuiciadas.

Otra vertiente interpretativa que el TJCE acomete se centra en el método de cálculo del cupo previsto por el Concierto Económico vigente.

Así, en torno a uno de 'los datos esenciales del cálculo del cupo como es el coeficiente de imputación, señala que, "si bien dicho coeficiente se determina partiendo de datos económicos, se fija, sin embargo, en el marco de negociaciones esencialmente políticas entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco. Por consiguiente, una decisión de reducción del tipo impositivo no tiene necesariamente que influir en el porcentaje de ese coeficiente.

Y respecto a la posibilidad de que dicho coeficiente fuese calculado correctamente desde el punto de vista económico, o si está infravalorado, indica,

"que una infravaloración de dicho coeficiente tan sólo puede constituir un indicio de una falta de autonomía económica de los Territorios Históricos. Ahora bien, debe existir una compensación, es decir, una relación de causa a efecto entre una medida tributaria adoptada por las autoridades forales y los importes puestos a cargo del Estado español." -129-

Esta Sala, en su planteamiento de la consulta prejudicial no introdujo ninguna alusión al cálculo de ese coeficiente o índice de imputación no solo porque su definición normativa es, en principio, y como el TJCEE corrobora, ajena a toda idea de compensación de concretas medidas incentivadoras, sino porque a nivel puramente fáctico e histórico ha aparecido como un elemento general y estable del régimen de Concierto Económico, y si con el Concierto actual, aprobado por Ley 12/2.002, de 23 de Mayo, que le atribuye una vigencia coincidente con la de cada Ley de cupo, artículo 57. Dos-, está cifrado en el 6,24%, lo cierto es que desde la aprobación del primer Concierto postconstitucional de 1.980-81 por Ley de Cortes 12/1.981, ha venido siendo invariablemente fijado en ese mismo 6,24 por 100. (Artículo 7º de las sucesivas Leyes quinquenales sobre metodología de determinación del cupo; Ley 44/1.988, de 28 de Diciembre, (1.987-91), Ley 7/1.993, de 16 de Abril, (1.992-96), Ley 37/1.997, de 4 de Agosto, (1.997-01), Ley 13/2.002, de 23 de Mayo, (2.002-06), Y Ley 29/2.007, de 25 de Octubre, (2.007-11).

Por tanto, si en algún momento ese índice del 6,24 por 100 ha estado infravalorado, (lo que, de ocurrir, pensamos que con mayor probabilidad habría acontecido en el año 1.980, dado el mayor peso que la economía del País Vasco detentaba entonces en el conjunto nacional, mientras que representaría en el años 2.004, en cambio, un aproximado 6,03 por 100 calculado en PIB a precios de

mercado, según el INE), no puede establecerse una solvente relación de causa-efecto con las medidas reductoras de la carga fiscal adoptadas en 1.996 o en 2.005, pues no se puede establecer relación causal entre dichas medidas tributarias y una magnitud jurídico-económica que se ha mantenido constante e invariable tanto si las medidas se adoptaban como si no, y ya con el mismo tipo impositivo, -años 1.980 a 1.995-, ya con distinto tipo general de tributación en el IS. -Años 1.996 en adelante-

Estas circunstancias no pasan inadvertidas en el análisis que realizaban las Conclusiones de la Abogada General Sra. Kokott fechadas el 8 de Mayo de 2.008, donde en el apartado 62 se indicaba que "no resulta evidente que las medidas fiscales de los Territorios Históricos tengan por objeto compensar desventajas estructurales, geográficas o de otro tipo similares", y en cuanto al coeficiente de imputación se apreciaba en los apartados 114 y 115 la dificultad de determinar la medida en que las modificaciones tributarias discutidas influyen en las transferencias económicas realizadas al Estado, con alusiones a que dicho índice, fijado en el 6,24 en 1.981, no se haya modificado desde hace más de 25 años.

No obstante, y desde el cometido específico que nos incumbe de interpretar el Derecho interno, tendríamos que aclarar que en la lógica argumental de esas Conclusiones (y acaso también en la de los apartados 126 y 127 de la Sentencia), se tiende a atribuir a dicho índice la misión de expresar la parte proporcional de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos, cuando, según hemos visto, tal magnitud ni siquiera expresa tal concepto evolutivo de ingresos fiscales, y si una simple relación porcentual entre la economía del País Vasco y la del conjunto nacional, con lo cual es tanto más inexpresivo para desvelar la influencia de la recaudación en la determinación del Cupo.

Por último, en los puntos 133, y 134 el TJCEE declara que, "si bien una compensación financiera puede ser declarada y específica, también puede ser oculta y deducirse únicamente del examen concreto de los flujos financieros existentes entre la entidad infraestatal de que se trate, el Estado miembro al que ésta pertenezca y las demás regiones de este último. Ese examen puede indicar, en efecto, que una decisión de reducción de impuesto adoptada por la entidad infraestatal tiene como consecuencia mayores transferencias financieras en beneficio suyo, debido a los métodos de cálculo utilizados para determinar los importes que deben transferirse".

Lo que la Sala remitente de la cuestión prejudicial deduce de esos párrafos es la enunciación de una pauta para la interpretación de los criterios determinantes de la autonomía económica de las entidades infraestatales, a través de la cual el TJCE está indicando que la apreciación de la insuficiencia de ese criterio puede basarse, además de en el puro derecho formal del Estado miembro, en otras actuaciones compensatorias no explícitas. El Tribunal de Justicia no hace concreción a la situación del caso enjuiciado por esta Sala, -ni siquiera menciona a los sujetos del entramado institucional del Reino de España, como lo hace en otras ocasiones-, porque ya ha dejado anteriormente dicho que no cuenta con otras mayores explicaciones, y la Sala revisora no puede extraer consecuencias conjeturales de hechos ignotos o de situaciones meramente hipotéticas. Lo único que nos cabe es reiterar las alegaciones ante el Tribunal de Justicia del Gobierno español indicando que; "ni los flujos financieros ni la cuantificación de los servicios que presta el Estado se ven alterados como consecuencia de las modificaciones tributarias que aprueban las instituciones competentes de los Territorios Históricos". - 115-. Y esa afirmación, que es válida y fundada en términos de derecho, no permite mayores especulaciones.

NOVENO.- En la doctrina del TJCEE aparece igualmente la necesidad de fiscalización previa del respeto a los límites de la competencia con que los órganos e instituciones de la C.A.P.V actúen al dictar las normas y disposiciones recurridas. La vulneración de esos límites supondría, tal y como es subrayado por la Sentencia prejudicial en su parte final, (puntos 142 y 143), que el marco de referencia para apreciar el carácter selectivo de la norma de general aplicación, se ampliase a todo el territorio español, con las consecuencias derivables en orden al artículo 87.1 TCE.

Esa premisa abre novedosas posibilidades para establecer la debida conexión entre la noción de ayuda de Estado y la infracción de Derecho interno, -ya planteada por la STS de 9 de Diciembre de 2.004-, y no depara en el presente caso un auténtico debate ni controversia procesal desde las coordenadas del derecho constitucional y autonómico vigente en lo que concierne al soporte básico de la competencia misma, que para el caso vendría representado por la previsión del Concierto Económico vigente de que el Impuesto de Sociedades es un, "tributo concertado de normativa autónoma", -artículo 14.Uno-, cuya libre regulación por los Territorios Históricos se inserta en la previsión más general de que éstos pueden mantener, establecer y regular dentro de su territorio su propio régimen tributario. - Artículo 1.Uno C. Ecón. en relación con artículo 41.2.a) del EAPV-.

En suma, en el ámbito de lo que las Conclusiones de la Sra. Kokott califican como autonomía formal de configuración, no cabe ahora poner en cuestión el presupuesto competencial que adorna a las medidas tributarias impugnadas en este proceso que ya ha sido más arriba desarrollado en torno a los criterios de autonomía institucional y funcional.

No obstante, el TJCE no se centra tan solo en

esa formal competencia, sino en el ejercicio de la misma dentro de sus límites de derecho interno y de ello nos da una razón coherente desde la óptica del derecho comunitario, ("puesto que las reglas relativas, en particular, a las transferencias financieras se elaboraron en función de esas competencias tal como han sido definidas").

La clave creemos encontrarla en las propias Conclusiones de la Abogada General en su ensayo sobre la autonomía material de configuración, cuando con motivo de comentar la STS de 9 de Diciembre de 2.004, y afirmar que constituiría un círculo vicioso considerar que el alcance de la autonomía dependa del concepto comunitario de ayuda de Estado, puesto que el TJCEE supedita la existencia de una ayuda de Estado precisamente al hecho de que el legislador autonómico carezca de autonomía de acuerdo con el derecho interno, concibe la solución de que, "el análisis de las competencias del legislador autonómico es un requisito previo de la aplicación del concepto de ayuda con arreglo al artículo 87 apartado 1" (Apartado 103).

En esa lógica, que plenamente asumimos, lo que el Tribunal interno tendrá que examinar son las particularidades y objeciones que se opongan en función de los límites materiales que los Territorios Históricos del País Vasco afrontan cuando producen regulaciones normativas tributarias y que en la propia labor previa de la Abogada General comprende alusiones, entre otros, a los principios de solidaridad de los arts. 138 y 156 CE, igualdad del artículo 31 CE, o presión fiscal efectiva global, y supone un recorrido por los pareceres de las partes y diversos pronunciamientos de los Tribunales internos.

La novedad de ese enfoque es que, en lo sucesivo, las cuestiones de Derecho comunitario sobre ayudas prohibidas y las cuestiones sobre acomodación a la legalidad constitucional o legal de unas

medidas tributarias, que antes aparecían separadas entre sí y de pronunciamiento compatible, quedarán fundidas en un solo problema e incógnita a resolver. La medida tributaria emanada de las instituciones forales del País Vasco será constitutiva de ayuda de Estado, aunque sea general en su seno por razón de su contenido y destinatarios, si desborda los límites del ejercicio competencial que consagran la Constitución, el Estatuto de Autonomía y el propio Concierto Económico, y si es así, deberá ser calificada como tal ayuda y sometida al régimen de autorización que el Tratado establece.

Para el presente caso, la Comunidad de Castilla y León que es parte recurrente hace mera enunciación en los Fundamentos Jurídicos de su escrito principal, de infracciones de principios constitucionales de autonomía, igualdad, unidad y solidaridad, citando y transcribiendo parcialmente fundamentaciones extraídas de la Sentencia del Tribunal Supremo, que declaran que:

"La compatibilidad con la igualdad encuentra una primera referencia en la autonomía financiera (art. 156 CE), en relación con la que la jurisprudencia constitucional ha entendido que la igualdad de los ciudadanos españoles no significa que sea imprescindible una total uniformidad fiscal en todo el territorio nacional, lo que sería incompatible con la autonomía financiera, y aún más con el específico sistema foral. Lo que impone el principio de que se trata es que se asegure la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en relación con los deberes tributarios, que evite ciertamente la configuración de sistemas tributarios verdaderamente privilegiados en el territorio nacional. En este sentido la STC 150/1990, señala: "la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región de 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 Autónomas no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139, 149.1.1 de la Constitución [ni los artículos 31.1, 38 Y 149.1.13, cabe añadir] 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 el cumplimiento de los deberes constitucionales se reviere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales".

Por tanto, salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar, pueden ser en alguna medida diferentes.

Se confirma así que el deber básico de contribuir a los gastos públicos establecido en el artículo 31.1 CE puede tener un tratamiento diferenciado en los Territorios Históricos, siempre que quede a salvo la igualdad básica de todos los españoles y ello no suponga un trato fiscal realmente privilegiado." -F.J. Décimo-

Pero tal cita, lejos de ponerla en duda, trae causa y refleja la doctrina del Tribunal Constitucional, por ejemplo en su Sentencia 319/1.993, de 30 de Noviembre, acerca de que preceptos como el del artículo 139.1 CE, "aseguran una determinada uniformidad normativa en todo el territorio nacional y preservan también, de este modo, una posición igual o común de todos los españoles, más allá de las diferencias de régimen jurídico que resultan, inexcusablemente, del legítimo ejercicio de la autonomía, (...) "Pero ni la igualdad así procurada por la Constitución, -igualdad integradora de la autonomía-, puede identificarse con la afirmada

por el artículo 14, (precepto que no es medida de validez, por razón de competencia, de las normas autonómicas), ni cabe tampoco sostener que esta última resulte menoscabada a resultas de cualquier conculcación autonómica del orden, constitucional y estatutario, de articulación y distribución de competencias. Como ya dijimos en la STC. 76/1.986, la divergencia entre normas que emanan de poderes legislativos distintos no puede dar lugar a una pretensión de igualdad, (aunque sí, claro está, a otro tipo de controversia constitucional)".

También la citada STC. 37/1.987, de 26 de Marzo, como más tarde las SSTC. 186/1.993, de 7 de Junio, 225/1.993, de 8 de Julio, ó 337/1.994, de 23 de Diciembre, se han centrado en este problema, recalcando que, "el principio constitucional de igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias, ni menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes". (...) y si como es lógico, de ese ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139.1 Y 149.1.1° de la CE, ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias, (...) 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, (...) ."

Todo lo que se acaba de exponer excluye asimismo que el tipo impositivo autónomamente adoptado, pueda ser entendido como un privilegio que pues, esa idea, que constitucionalmente estaría mucho más asentada en el principio de generalidad tri-

butaria del artículo 31 que en el artículo 138.2 CE, podría derivarse como conclusión final de que el tratamiento fiscal hubiese de calificarse, por exceso competencial, como ayuda de Estado, que es una noción que corre paralela al régimen de privilegio, pero que no se acomoda a la situación en que, para su propio ámbito, una entidad o región dotada de autonomía constitucionalmente reconocida, tome decisiones sobre la regulación tributaria material general.

Más tarde se mencionan igualmente los principios de libre competencia y libertad de establecimiento, con invocación del F.J Duodécimo de dicha Sentencia, según la cual, "el Tribunal Constitucional ha señalado que la unidad de mercado descansa sobre dos principios: la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio español, que ninguna autoridad podrá obstaculizar directa o indirectamente y la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica, sin los cuales no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone. y la defensa de la libre competencia condiciona, desde luego, el ejercicio de las potestades tributarias de los Territorios Históricos. Así el artículo 4.11 del anterior señalaba que las NN.FF. no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra. Pero resulta, precisamente, que esos mismos principios de libre competencia y libertad de establecimiento que resultan centrales en la Unión Europea, son los que servirán, de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y el criterio de las propias instituciones europeas, para diferenciar de modo individualizado los preceptos de las NN.FF. que, al ser encuadrables en el concepto de "Ayudas de Estado", son susceptibles de incidir en las libertades de competencia y establecimiento".

Ahora bien, en torno a este aspecto, según entendemos y deducimos de la doctrina del TJCE que antes hemos resumido, si la calificación de una medida como Ayuda de Estado no puede erigirse en un apriorismo que excluya toda necesidad de juicio sobre la acomodación de la misma a los parámetros del derecho interno en el aspecto de los límites competencia les, podemos añadir ahora a esa observación que, en la trayectoria jurisprudencial posterior a la vigente Constitución, no nos constan precedentes en los que medidas como las enjuiciadas en este proceso, -tipo impositivo del 32,5% frente al común del 35%, deducción del 10%, etc..., hayan sido consideradas en si mismas, y al margen de otras consideraciones sobre la aplicabilidad del Tratado CEE, como violentadoras de los principios de unidad de mercado, libre competencia e igualdad de establecimiento constitucionalmente consagrados y dentro de los márgenes racionales de diversidad que el ordenamiento jurídico contempla.

Aún más, la Abogada General J.Kokott dedica el apartado 93 de sus conclusiones a glosar que si bien esa diferencia de tipos y deducciones pueden influir en el contribuyente a la hora de decidir donde desea establecerse, el Tribunal de Justicia, dada la disparidad de las legislaciones de los miembros, ha declarado que el Tratado no garantiza a aquellos la neutralidad fiscal del traslado de sus actividades, -se cita la STJCE de 29 de Abril de 2.004, (C-387/01)-, y que ese principio puede aplicarse a la situación de España en la medida en que la normativa tributaria pueda ser considerada autónoma frente al sistema del Estado central, como sin duda hemos concluido que lo es.

En ese sentido, si bien la jurisprudencia interna abre tales posibilidades, y como dice el F.J Undécimo de la STS de 9 de Diciembre de 2.004, "resulta posible una cierta competitividad fiscal entre Comunidades Autónomas, con diferentes ofertas de

incentivos", en modo alguno entendemos que en el derecho interno concurren unas potencialidades ilimitadas de competencia fiscal entre las diversas Comunidades Autónomas, -apartado 90 de las Conclusiones-, equiparables a las que se puedan dar entre los Estados miembros de la UE, en función de sus legislaciones armonizadas hasta la fecha en materia de imposición directa, pues, con la jurisprudencia constitucional que hemos mencionado más arriba, así como con los límites que el Concierto Económico establece en su artículo 3.c), queda reafirmado el principio de unidad de mercado y una sola soberanía en materia tributaria -art. 133 CE-.

No parece acogible la idea de que los límites del artículo 3.c) del Concierto Económico se sitúen en las mismas claves, reconduzcan a la unidad del mercado europeo y satisfagan las mismas finalidades que los de Derecho comunitario, ya que mediante la indiscutible autonomía reguladora fiscal del País Vasco las posibilidades de apreciar cualquier vulneración de tales límites por parte de las disposiciones enjuiciadas sería prácticamente inexistente, pues, en dirección contraria a lo que lo dice el Abogado General en el apartado 102 de sus Conclusiones, nos encontraríamos ante un cierto círculo vicioso, ya que la realidad comunitaria de muy dispares regímenes de imposición directa no permitiría, hoy por hoy, achacar a cada uno de ellos la infracción de tales libertades de circulación, y establecimiento, sin perjuicio de una futura armonización europea basada en el artículo 94 TCE, y reflejada también por el art. 2. Uno del Concierto Económico. En ese particular sentido entendemos que cobraría toda su dimensión lo que apunta el referido apartado 93.

Como conclusión consideramos que no hay un punto de partida idéntico entre ambas proposiciones sobre unidad de mercado, interno y comunita-

rio. En el ámbito de la CEE, la necesidad armonizadora surge actualmente, -una vez ya superada la fase de desarme aduanero y de desaparición de las barreras fiscales entre los Estados miembros-, de la conclusión de que los sistemas fiscales múltiples entorpecen el ejercicio de las cuatro libertades que deben poderse ejercer por cualquier nacional de los Estados miembros desde que nació el mercado interior en base al Acta Única. Esto ocurre no solo porque los sistemas fiscales son instrumentos protectores de los intereses nacionales y del desarrollo de las propias fuerzas económicas, (proteccionismo y captación de inversiones), sino porque, aunque no se pretenda incidir con ellos en la voluntad de los agentes económicos, las simples divergencias de regulación conllevan una restricción objetiva de esas libertades. Es decir, se está ante un mercado único inacabado. En cambio, en el ámbito del Estado miembro que, como España, admite en su interior una variedad de regímenes fiscales en base al principio de autonomía de nacionalidades y regiones, -artículo 2 CE- y del especial reconocimiento de los Derechos Históricos de algunas de ellas, -Disposición Adicional Primera CE-, el punto de partida de la unidad de mercado es una premisa del sistema de Estados nacionales ya alcanzada al que reconducen finalmente la variedad de normativas internas. Es muy posible que la condición de subsistencia de estas últimas sea el retraso en la armonización fiscal suponga que no sea el regule.

Por ello la cuestión de validez competencial de las disposiciones forales puede ser analizada casuísticamente desde tal perspectiva, sin perjuicio de que como hemos adelantado y examinado, no concurren para el presente caso argumentos y razones sólidas de la parte recurrente, que, reiteramos, no han trascendido en lo esencial de cuestionar, como contraria a dicha unidad de mercado, la simple manifestación de la autonomía reguladora de régimen foral, sin hacer llegar al Tribunal, ni descubrir éste,

elementos específicos de análisis y juicio que den soporte a la extralimitación.

DÉCIMO.- El inciso segundo de la Disposición Final Primera del Decreto Foral recurrido, último aspecto que resta por analizar, presenta el texto siguiente:

"Igualmente surtirá efectos respecto de los periodos impositivos anteriores no prescritos que resulten afectados por la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, recaída en el Recurso número 7893/1999".

Es evidente que se pretende dotar de eficacia retroactiva a la nueva regulación sobre aquellos periodos afectados por la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004; se trata, con todo, de una regulación nueva que pretende adaptarse a lo jurisdiccionalmente resuelto, y como hemos visto lo logra, por lo tanto no puede calificarse como norma dictada para regular una situación preexistente con la única finalidad de eludir lo jurisdiccionalmente resuelto en firme. Y tal retroactividad es constitucionalmente aceptable como tiene dicho el Tribunal Constitucional en la Sentencia nº 273/2000, y el Tribunal Supremo en las de 28 de enero de 1999-recurso nº 7538-1993/ 17 de octubre de 1998-recurso nº 5613-1992 y 29 de septiembre de 1995, en ambos casos entre otras muchas.

En consecuencia de todo lo anterior, y no apreciando motivos de prosperidad del recurso, procede confirmar la disposición normativa recurrida, sin hacer especial pronunciamiento en costas. -Artículo 139.1 LJCA-.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, la Sala emite el siguiente,

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Comunidad Autónoma de La Rioja contra el 7 de junio de 2005 la Comunidad Autónoma de la Rioja interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 2-2005, de 24 de mayo, publicado en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava (BOTHA) de 27 de junio, de modificación de la Norma Foral 24-1996 del Impuesto de Sociedades, y contra el Acuerdo de las Juntas Generales de Álava de 13 de junio de 2006 (publicado en el BOTHA de 27 de junio) que lo convalidó y, en consecuencia, los confirmamos.

No se efectúa especial imposición de las costas procesales originadas en esta instancia.

CONTRA ESTA SENTENCIA CABE RECURSO DE CASACIÓN ANTE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPREMO, EL CUAL HABRÁ DE PREPARARSE MEDIANTE LA PRESENTACIÓN DE ESCRITO ANTE ESTE ÓRGANO JURISDICCIONAL EN EL PLAZO DE 10 DÍAS, A CONTAR DESDE EL SIGUIENTE A LA NOTIFICACIÓN DE ESTA RESOLUCIÓN.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el/la Secretario doy fe.

CONSULTA 2008.6.3.1. Retenciones IRPF dividendos satisfechos por sociedades patrimoniales - No hay obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta del IRPF por los dividendos percibidos por personas físicas a partir del 1-1-2007, con cargo a beneficios de ejercicios durante los cuales la entidad que los distribuye tributó en régimen de sociedades patrimoniales, con independencia de que en el ejercicio en que los dividendos se distribuyen la entidad sea considerada patrimonial o no.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante, XXX, S.A., tiene como accionistas, exclusivamente a personas físicas y tributó en los ejercicios 2004, 2005 y 2006, en régimen especial de sociedad patrimonial previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la N.F. 24/1996 del Impuesto de Sociedades. Los beneficios de los ejercicios 2004, 2005 y 2006 se destinaron a reservas voluntarias. En este contexto, se modifica, con efectos de 1 de enero de 2007, a través de la Norma Foral 13/2007, el régimen especial de sociedades patrimoniales. Asimismo, a partir de 1 de enero de 2007 entra en vigor la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del I.R.P.F., y los rendimientos del capital mobiliario provenientes de participación en los beneficios de cualquier tipo de entidad, forman parte la renta del ahorro tributando a un tipo fijo del 18%.

CUESTIÓN PLANTEADA

PRIMERA.- En la distribución de dividendos de la

entidad consultante en el ejercicio 2007, con cargo a beneficios del ejercicio 2006, en el que tributó en el régimen de sociedades patrimoniales:

¿Debe la sociedad que distribuye dividendos practicar retención a cuenta del I.R.P.F? ¿Tributaría dicho dividendo en sede de los accionistas personas físicas?

Y todo ello, ¿con independencia de que la sociedad deba ser considerada patrimonial o no, en el ejercicio 2007 bajo la nueva normativa aplicable?

SEGUNDA.- Las eventuales distribuciones de dividendos de la entidad consultante en el ejercicio 2008 y siguientes, con cargo a beneficios del ejercicio respecto anterior, en caso de que la sociedad no deba ser considerada patrimonial en el ejercicio en el que se generó el beneficio bajo la nueva normativa aplicable:

¿Estarían sujetas a una retención del 18% por parte de la sociedad, configurándose dicha tributación como definitiva en sede de los accionistas personas físicas? ¿Con independencia de que la sociedad deba ser considerada patrimonial, o no, en el ejercicio en el que se distribuyen, bajo la nueva normativa aplicable?

TERCERA.- En el supuesto de distribuciones de dividendos de la entidad consultante en el ejercicio 2008 y siguientes, con cargo a beneficios del ejercicio respectivo anterior, y las sociedades sí deba ser considerada patrimonial en el ejercicio en el que se generó el beneficio bajo la nueva normativa aplicable:

¿Estaría la sociedad que distribuye el dividendo, obligada a practicar retención a cuenta de I.R.P.F? ¿Estarían dichos dividendos sujetos a tributación en sede de los accionistas personas físicas? ¿Con independencia de que la sociedad deba ser considerada patrimonial, o no, en el ejercicio en el que se distribuyen, bajo la nueva normativa aplicable?

CUARTA.- Y si a partir de 1 de enero de 2007 se realizan distribuciones de dividendos en la entidad consultante, con cargo a reservas procedentes de ejercicios anteriores a 2004, en los que la sociedad no tributó de acuerdo con el régimen de sociedades patrimoniales:

¿Las implicaciones fiscales serían las mismas que en la SEGUNDA cuestión planteada?

QUINTA.- Pero si a partir de 1 de enero de 2007, lo que se realizan son distribuciones de dividendos por parte de la entidad consultante con cargo a reservas procedentes de los ejercicios 2004, 2005 y 2006, en los que la sociedad sí tributó como patrimonial, hasta agotarlas, y se hace constar así en los correspondientes Acuerdos Societarios y en la Memoria:

¿Las implicaciones fiscales serían las mismas que en la TERCERA cuestión planteada?

CONTESTACIÓN

Visto su escrito de 11 de marzo de 2008, número de registro 14.085, he de manifestarle lo siguiente:

Por lo que respecta a la PRIMERA cuestión planteada por la entidad consultante XXX, S.A., la distribución de dividendos del ejercicio 2007 con cargo a beneficios del ejercicio 2006 en el que tributó en

el régimen de sociedades patrimoniales, el apartado e) el artículo 101 del Decreto Foral 76/2007, del Consejo de Diputados de 11 de diciembre establece:

"No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes:

...

e) Los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad que los distribuye tributó en el régimen de sociedades patrimoniales."

En consecuencia, no hay obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta por los dividendos percibidos por personas físicas en el ejercicio 2007 con cargo a beneficios del ejercicio 2006, con independencia de que en el ejercicio 2007 sea considerada patrimonial o no, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 101 del Decreto Foral 76/2007.

Respecto a la SEGUNDA cuestión planteada por la entidad consultante, en el caso de la distribución de dividendos del ejercicio 2008 y siguientes con cargo a beneficios del ejercicio respectivo anterior, en el caso de que la sociedad no deba ser considerada patrimonial el artículo 110 del Decreto Foral 76/2007, del I.R.P.F. establece:

"La retención a practicar sobre los rendimientos del capital mobiliario será el resultado de aplicar a la base de retención el porcentaje del 18 por 100."

Por lo tanto, los beneficios distribuidos a los accionistas personas físicas, en el caso de que la sociedad no deba ser considerada patrimonial por el cambio del régimen especial previsto en los artículos 66 y siguientes de la Norma Foral 13/2007, de 26 de marzo de modificación de la Norma Fo-

ral 24/1996 del Impuesto de Sociedades, están sujetos a retención del 18% a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las personas físicas perceptoras de los dividendos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 110 del Decreto Foral 76/2007, del I.R.P.F., con independencia de que la sociedad sea considerada patrimonial o no, en el ejercicio en el que se distribuyen.

Respecto a la TERCERA cuestión planteada por la entidad consultante, en el supuesto de dividendos a distribuir en el ejercicio 2008 y siguientes con cargo a beneficios del ejercicio respectivo anterior, y la sociedad sí deba ser considerada patrimonial en el ejercicio en que se generó el beneficio bajo la nueva normativa aplicable Norma Foral 13/2007, que regula el régimen especial de sociedades patrimoniales, es de aplicación el artículo 101 del Decreto Foral 76/2007:

“No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes:

...

e) Los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad que los distribuye tributó en el régimen de sociedades patrimoniales.”

Por lo tanto, no existirá obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta por los dividendos percibidos por personas físicas en el ejercicio 2008 y siguientes, generados en períodos impositivos durante los cuales la entidad consultante tributó en régimen de sociedad patrimonial, con independencia de que en el ejercicio en que los distribuye sea considerada patrimonial o no, bajo la nueva normativa aplicable Norma Foral 13/2007, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 101 del Decreto Foral 76/2007 y en consecuencia, no se integrarán en la renta de los accionistas, a los efectos

del I.R.P.F del ejercicio 2008, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 37 de la Norma Foral 3/2007 del I.R.P.F.

Por lo que respecta a la CUARTA cuestión planteada, si a partir de 1 de enero de 2007, se realizan distribuciones de dividendos con cargo a reservas procedentes de ejercicios anteriores a 2004 en los que la sociedad no tributó de acuerdo con el régimen de sociedades patrimoniales, no cumple los requisitos del artículo 101 del Decreto Foral 76/2007, aplicándose en consecuencia el artículo 110 del Decreto Foral 76/2007, que establece:

“La retención a practicar sobre los rendimientos del capital mobiliario será el resultado de aplicar a la base de retención el porcentaje del 18 por 100.”

En consecuencia, los beneficios distribuidos a los accionistas personas físicas en el caso de que la sociedad no deba ser considerada patrimonial, están sujetos a retención del 18%, a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las personas físicas perceptoras de los dividendos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 110 del Decreto Foral 76/2007, del I.R.P.F., con independencia de que la sociedad sea patrimonial o no, en el ejercicio en el que se distribuyen los beneficios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 101 del Decreto Foral 76/2007.

Asimismo, respecto a la QUINTA cuestión planteada por la entidad consultante, referente a la realización de distribución de dividendos a partir de 1 de enero de 2007, con cargo a reservas procedentes de los ejercicios 2004, 2005 y 2006, en los que la sociedad sí tributó como patrimonial, hasta agotarlas, y se hace constar así en los correspondientes Acuerdos Societarios y en la Memoria, el apartado e) el artículo 101 del Decreto Foral

76/2007, del Consejo de Diputados de 11 de diciembre establece:

“No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes:

...

e) Los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad que los distribuye tributó en el régimen de sociedades patrimoniales.”

En consecuencia, no hay obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta, por los dividendos percibidos por personas físicas a partir de 1 de enero de 2007, con cargo a beneficios de ejercicios durante los cuales la entidad que los distribuye tributó en régimen de sociedades patrimoniales, con independencia de que en el ejercicio 2007 sea considerada patrimonial o no. La información de la distribución de dividendos y participaciones en beneficios con cargo a reservas deberá incluirse en la memoria de las cuentas anuales de la sociedad patrimonial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 40 bis Decreto Foral 60/2002, que aprueba el Reglamento del Impuesto de Sociedades.

Por último, de conformidad con el apartado 2 del artículo 83 de la Norma Foral 6/2005 General Tributaria:

“1. Los obligados tributarios podrán formular a la Administración tributaria consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

Asimismo, podrán formular consultas tributarias los organismos o entidades, que se determinen reglamentariamente, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.

2. Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.”

Por lo tanto respecto a la PRIMERA cuestión planteada, este Servicio de Tributos Directos considera que la presente consulta, está formulada por XXX, S.A., ante la HACIENDA FORAL DE ÁLAVA con posterioridad a la finalización del plazo para la presentación de las declaraciones de retenciones, por los rendimientos del capital mobiliario abonados a los accionistas en el ejercicio 2007 en este caso dividendos correspondientes al ejercicio 2006, en los que la obligación de retener nace en la fecha acuerdo de distribución de los dividendos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 114 del Decreto Foral 76/2007 del I.R.P.F.

Por lo tanto, no se cumplen requisitos previstos en el apartado 2 del artículo 83 de la Norma Foral 6/2005 General Tributaria para que la contestación a la consulta planteada por XXX, S.A. tenga carácter vinculante.

CONSULTA 2008.6.3.2. IRPF - Tienen la consideración de rendimientos del trabajo las indemnizaciones para compensar a los funcionarios por el uso y deterioro sufrido por el vestuario propio (indemnización por vestuario no uniformado), estando plenamente sujetas al IRPF y a su sistema de retenciones.

HECHOS PLANTEADOS

En del Anexo I del “Acuerdo regulador de las condiciones de trabajo del personal para los

años 2005, 2006 Y 2007" (Decreto 438/2005, de 27 de diciembre), actualmente prorrogado, en el apartado 1 de la letra B), se prevé la siguiente "indemnización por vestuario no uniformado":

"A partir del año 2006, el/la agente a quien sea ordenado... el desempeño de su trabajo con vestuario no uniformado y se produzca éste, de forma efectiva,... tendrá derecho a que le sea abonado al final de cada año una compensación de XXX euros..."

El importe correspondiente será ingresado en los dos primeros meses del año siguiente..."

En la consulta se dice que su objeto "es el de compensar el desgaste o deterioro sufrido en el vestuario propio a los funcionarios que por razón de las tareas que les son asignadas no puedan usar las prendas uniformadas de dotación".

Los importes percibidos en concepto de indemnización por vestuario no uniformado, desde su aplicación inicial, han recibido la consideración de rendimiento del trabajo, siendo objeto de retención e incluyéndose en los certificados de rendimientos del trabajo 10T.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer si es correcto el proceder seguido en relación a las indemnizaciones por vestuario no uniformado y la aplicación de retenciones e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

CONTESTACIÓN

En el apartado 1 del artículo 6, hecho imponi-

ble, de las Normas Forales del IRPF¹ se establece que "constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, con independencia del lugar donde ésta se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador."

Por su parte, en el artículo 15, concepto de rendimientos del trabajo, se dice que "se considerarán rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal por cuenta ajena o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Constituyen retribuciones en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria."

Cualquier otra prestación o indemnización, cuyo fin sea paliar o aliviar su situación económica, conlleva la atribución de una mayor capacidad económica para el funcionario, y, por lo tanto, constituye renta gravable en el IRPF.

¹⁾ Álava: Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Bizkaia: Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Gipuzkoa: Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyentes importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de retribución dineraria. La Norma no contiene excepción alguna a la consideración como rendimientos del trabajo de estas retribuciones dinerarias, y esta indemnización por vestuario no uniformado, estará plenamente sujeta al impuesto y a su sistema de retenciones.

Las indemnizaciones para compensar a los funcionarios por el uso y deterioro sufrido por el vestuario propio, en tanto no puedan utilizar las prendas uniformadas, se incardinan en el artículo 15 de las Normas Forales del IRPF y son rentas sujetas y no exentas a los efectos del Impuesto, al no encuadrarse entre las rentas exentas del artículo 9 de las Normas Forales del IRPF. Se considerarán, por tanto, rendimientos del trabajo y procede imputar al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor los rendimientos del trabajo.

CONSULTA 2008.8.5.1. IS. Régimen fiscal cooperativa de enseñanza - El incumplimiento del requisito referido a la vinculación entre los socios y los destinatarios principales de la actividad de enseñanza realizada por una sociedad cooperativa trae como consecuencia la no consideración de la cooperativa como de utilidad pública o de iniciativa social a efectos fiscales y, por tanto, la inaplicación del régimen de entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.

HECHOS PLANTEADOS

Este informe se elabora al objeto de determinar la procedencia o no de la opción realizada por

XXX, SDAD. COOP., mediante escrito de fecha 6 de febrero de 2008, para la aplicación del régimen fiscal especial contenido en la Norma Foral 16/2004 de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.

La entidad justifica la procedencia de dicha opción en:

- el hecho de haber sido declarada de utilidad pública mediante Orden de 15-06-2000;
- la legislación fiscal prevista para las cooperativas declaradas de utilidad pública en la Norma Foral 16/1997 de Cooperativas.

CONTESTACIÓN

RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A LAS COOPERATIVAS EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las especiales características que concurren en las entidades cooperativas y la importancia de la función social que cumplen han supuesto no sólo el establecimiento de un régimen sustantivo peculiar; también en el orden tributario, y especialmente en el Impuesto sobre Sociedades, se han introducido disposiciones específicas para las mismas.

En concreto, en el Territorio Histórico de Álava se dispuso la aplicación, mediante el artículo 7 de la Norma Foral 12/1992, de 19 de mayo, de la Ley estatal 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas y legislación de desarrollo, en tanto se aprobaba una normativa foral propia.

La aprobación de una normativa foral en el Terri-

torio Histórico de Álava para la regulación del régimen fiscal de las cooperativas tiene lugar el 9 de junio de 1997 mediante la Norma Foral 16/1997.

De conformidad con el artículo 1 de la Norma Foral 16/1997, esta Norma "tiene por objeto regular el régimen fiscal de las Sociedades Cooperativas (...), en consideración a su función social, actividades y características." A tal fin se diseña un tratamiento fiscal específico en función de las distintas categorías de cooperativas previstas por la Norma: no protegidas, protegidas y especialmente protegidas.

Adviértase que una de las novedades que incorpora la Norma Foral 16/1997 respecto de la legislación anterior es la de incluir dentro de la categoría de cooperativas especialmente protegidas, precisamente, a las cooperativas de enseñanza (vid. artículo 5.1 letra e) de la Norma Foral 16/1997 por comparación con la redacción del artículo 7 de la Ley 20/90). La inclusión en esta categoría determina un mayor ámbito de beneficios fiscales tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como en el Impuesto sobre Sociedades, destacando por lo que respecta a este último, la bonificación del 50% de la cuota íntegra.

Por lo hasta aquí expuesto, las cooperativas de enseñanza son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades con un régimen de tributación propio, el previsto, en el caso del Territorio Histórico de Álava, en la Norma Foral 16/1997.

En aplicación del artículo 29 de la Norma Foral 16/1997 y del artículo 120 b) de la Norma Foral 24/1996, las Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas quedan sujetas al régimen de exención parcial previsto en los artículos 120 y siguientes de la Norma Foral 24/1996.

APLICACIÓN A DETERMINADAS COOPERATIVAS DEL RÉGIMEN FISCAL PREVISTO EN LA NORMA FORAL 16/2004.

La Norma Foral 5/2002 crea un nuevo Título VII en la Norma Foral 16/1997 denominado "Cooperativas de utilidad pública y Cooperativas de iniciativa social".

Para estas cooperativas, cumplidos los requisitos establecidos en los artículos 41 y 42 de la Norma Foral 16/1997 se contempla, en efecto, la aplicación del régimen tributario establecido en los artículos 7 a 16 de la Norma Foral 16/2004, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo. Y asimismo se contempla, para los donativos y aportaciones efectuadas por personas jurídicas o para los convenios de colaboración empresarial realizados a favor de estas entidades, la aplicación de los artículos procedentes del Capítulo II del Título III y el artículo 27 de dicha Norma Foral 16/2004.

Además de exigir para las cooperativas de utilidad pública la obtención de tal calificación, de conformidad con el Decreto 64/1999, la norma exige el cumplimiento de los siguientes tres requisitos:

Que los resultados positivos que eventualmente se produzcan no puedan ser distribuidos entre sus socios, debiendo destinarse a la realización de sus fines.

Que el desempeño de los cargos del Consejo Rector tenga carácter gratuito.

Y que los socios o personas y entidades que tengan con los mismos una relación de vinculación que, en su caso, pudiera encuadrarse en el artículo 16.2 de la Norma Foral 24/1996, no sean los destinatarios

rios principales de las actividades realizadas, ni gocen de prestaciones o condiciones especiales para beneficiarse en la obtención de los servicios.

En el caso de las cooperativas de iniciativa social, además de responder a la definición que de las mismas se establece en la norma, se exigen los tres requisitos precitados y uno más: que las retribuciones de los socios trabajadores, o en su caso de los socios de trabajo, y de los trabajadores por cuenta ajena no superen el 150% de las retribuciones que en función de la actividad y categoría profesional, establezca el Convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector.

En vista de la legislación referida se suscita la cuestión de si una cooperativa de enseñanza puede optar por la aplicación de la Norma Foral 16/2004, por el sólo hecho de contar con la declaración de utilidad pública.

A nuestro entender, la condición de cooperativa de utilidad pública a efectos fiscales exige no sólo la oportuna declaración de utilidad pública sino el cumplimiento de los tres requisitos señalados en la norma fiscal.

Y en particular, debe ponerse de manifiesto que aunque en el caso de una cooperativa de enseñanza presumiblemente los socios cooperativistas no sean los destinatarios principales de las actividades realizadas por la entidad, sí lo son sus hijos e hijas, con los que aquéllos tienen una manifiesta relación de vinculación, encuadrada en el apartado 2 del artículo 16 de la Norma Foral 24/1996.

Una precisión análoga debiera realizarse caso de que la cooperativa pudiera ser encuadrada en la categoría de cooperativas de iniciativa social.

Y, en consecuencia, no procediendo conceptuar

a la cooperativa de enseñanza como cooperativa de utilidad pública o de iniciativa social no procedería aplicar el régimen fiscal previsto en la Norma Foral 16/2004.

CONCLUSIÓN

La entidad XXX, SDAD. COOP. no puede optar por el régimen previsto en la Norma Foral 16/2004 de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo. Y ello porque, pese a contar con la correspondiente declaración de utilidad pública, no reúne a efectos fiscales la consideración de cooperativa de utilidad pública por incumplir, al menos, uno de los requisitos establecidos en el artículo 41 de la Norma Foral 16/1997, concretamente el referido a la vinculación entre los socios y los destinatarios principales de la actividad de enseñanza realizada por la cooperativa.

CONSULTA 2008.8.5.2. IS/IVA. Arrendamiento de parte de una bodega para el almacenamiento de vino:

- a) Los rendimientos percibidos por el arrendador se califican como rentas procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos, por lo que se ha de practicar retención en concepto de pago a cuenta del IS.**
- b) Se trata de una operación sujeta y no exenta del IVA, por lo que en las facturas se deberá repercutir el Impuesto.**

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante pretende alquilar una par-

te de una bodega de vinos, para el almacenamiento de barricas de vinos, siendo las barricas y el vino propiedad del arrendatario.

CUESTIÓN PLANTEADA

Cual es la forma de emitir la factura por parte del arrendador:

- a) Factura con I.V.A y retención
- b) Factura con I.V.A
- c) Factura con retención
- d) Factura sin I.V.A y Retención.

CONTESTACIÓN

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 de la Norma Foral 24/1996, del Impuesto de Sociedades, constituye el hecho imponible de la entidad consultante, la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo.

En este sentido, respecto a las retenciones a cuenta del Impuesto de Sociedades, el artículo 49 del Decreto Foral 60/2002 del Impuesto de Sociedades establece:

- 1.- Deberá practicarse retención, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al perceptor, respecto de:*
 ...
Las rentas procedentes del arrendamiento o sub-

arrendamiento de inmuebles urbanos, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.

En consecuencia, a la vista de los datos aportados en la consulta, los rendimientos que percibe la entidad consultante, por el alquiler de parte de una bodega de vinos, para el almacenamiento de barricas de vinos, siendo las barricas y el vino propiedad del arrendatario se califican como rentas procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos sobre las que se ha de practicar retención en concepto de pago a cuenta del Impuesto de Sociedades de la entidad consultante, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 49 del Decreto Foral 60/2002, del Impuesto de Sociedades.

Por lo tanto, la entidad consultante emitirá la factura con retención al arrendatario y deberá practicar e ingresar la retención en la Administración tributaria donde tenga su domicilio fiscal de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley 12/2002 que aprueba el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

De conformidad con el artículo 4.Uno del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

A estos efectos, el artículo 5.Uno de la Norma dispone que, se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado Dos del mismo artículo, según el cual, son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Añadiendo expresamente a continuación que “en particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes”.

El artículo 11 de la Norma dice que se entiende

por prestación de servicios, entre otros, los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

Por todo lo anterior, el arrendamiento de una parte de la bodega para almacenar barricas estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, con lo que en las facturas que emita por dichos servicios deberá repercutir dicho tributo. Todo ello con independencia de que la arrendataria fuera otra bodega que pudiera tener la condición de fábrica a efectos de los Impuestos Especiales o se tratase de un establecimiento de depósito fiscal, ya que no sería de aplicación la exención prevista en el artículo 24.Uno.2º de la Norma.

RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS DE LA CAPV.

DATOS ACUMULADOS A OCTUBRE DE 2008

La recaudación líquida contabilizada por las Diputaciones Forales al mes de octubre de 2008, por tributos concertados de los Capítulos I, II y III, asciende a 10.188.329.583 €, lo que representa una tasa de variación del **-3,4%** respecto a la recaudación formalizada en el mismo período de 2007.

Así pues, la tasa interanual recaudatoria sólo varía una décima respecto al mes anterior, con varias figuras tributarias que están recaudando menos que en el ejercicio de 2007, algunas de ellas de alto peso dentro del panel de tributos concertados.

En efecto, es la imposición directa la que está asumiendo un mayor protagonismo, al tratarse del único capítulo que consigue recaudar más que en 2007, aunque el aumento sólo sea de nueve déci-

mas, y es que la manifiesta evolución negativa del I. Sociedades anula casi totalmente el firme comportamiento del resto de los tributos de este capítulo.

El capítulo de impuestos indirectos, por el contrario, continúa en números rojos y de la mano del más significativo de sus componentes, el IVA, y con otras figuras tributarias que también están viendo decrecer su recaudación, se anota una variación interanual del **-8,7%**, tasa que disminuiría un punto con la incorporación de los ajustes realizados con la Agencia Tributaria.

Una vez netados en los dos ejercicios la recaudación íntegra y las devoluciones de los importes provenientes de los ajustes entre las Diputaciones Forales por los II.EE. de Fabricación y por el IVA, la recaudación neta mejora una décima respecto al mes anterior, ya que la ligera mejoría en la evolución de los ingresos se ve compensada por la expansión de las devoluciones, que ya superan en un **8,4%** a las practicadas en el ejercicio anterior.

	Enero/octubre-07	Enero/octubre-08	Tasa de variación
Recaudación íntegra y Residuos	13.103.936.692	12.961.312.754	(1,1%)
Devoluciones	(2.559.106.622)	(2.772.983.171)	8,4%
Recaudación líquida	10.544.830.069	10.188.329.583	(3,4%)

^{*)} Jefe del Servicio de Gestión de Ingresos y Análisis Recaudatorio. Dpto. de Hacienda y Administración Pública. Eusko Jaurlaritza - Gobierno Vasco

Al mes de octubre se mantiene la buena marcha recaudatoria del **IRPF**, aun cuando su tasa interanual, que ahora es del 5,0%, está soportando un constante goteo a la baja, como consecuencia de la aplicación de la nueva tabla de retenciones, mientras que la Cuota diferencial neta continúa mostrando una alta negatividad.

Así, en cuanto a las retenciones sobre los **Rendimientos del Trabajo** se refiere, las tres Diputaciones Forales están viendo como evoluciona satisfactoriamente su recaudación, cuya tasa interanual para la CAPV alcanza el 8,1%, que supera en medio punto porcentual al incremento alcanzado en el mismo período de 2007.

Lógicamente, la recaudación de este apartado sigue acusando la incidencia de la aplicación de la nueva tabla de retenciones que, aprobada por las Diputaciones Forales con vigencia desde el 1 de junio de 2008, recoge no sólo el ajuste de la tabla anterior a la previsión de inflación, sino también la devolución progresiva a todos los contribuyentes de 400 €.

El resultado es de una ralentización en el ritmo recaudatorio de Bizkaia y Gipuzkoa, mientras que Alava continúa recuperándose del efecto negativo provocado por la traslación a enero-07 de un elevado importe correspondiente a diciembre-06.

Aunque con diferencias interterritoriales, las tres Diputaciones Forales están aumentando notablemente su recaudación por los rendimientos del **Capital Mobiliario e Inmobiliario**, mientras que en las retenciones sobre las **Ganancias Patrimoniales** los aumentos recaudatorios de Álava y Gipuzkoa se ven neutralizados por el decremento interanual de Bizkaia que llega al 23,3%, lo que arroja números rojos para el total consolidado de la CAPV.

Una vez que en el mes de agosto se contabilizaron los ingresos provenientes de las autoliquidaciones del segundo trimestre y primer semestre correspondientes a **Empresarios y Profesionales**, la recaudación se decrementa en los tres Territorios Históricos, resultando para el conjunto de la CAPV una tasa consolidada del -2,6%.

También **Cuota diferencial neta** continúa evolucionando negativamente, y además con un -41,2% de decremento medio, ya que se está ingresando menos que en 2007 y se está devolviendo bastante más.

Las devoluciones practicadas en lo que se lleva de ejercicio, en el primer trimestre como últimos flecos de las rentas ya vencidas y en los meses posteriores con la devolución de la casi totalidad de las devoluciones totales previstas para la Renta-07, se distribuyen como sigue:

Devoluciones enero/octubre-08 (euros)	
Renta-06	
Enero - marzo	10.362.000
Renta-07	
Abril - octubre	962.614
Total devoluciones	972.976.000

En 2008 la Cuota diferencial neta es el componente del IRPF que más se está viendo afectado a la baja por la nueva normativa foral del impuesto, en vigor desde el 1 de enero de 2007, con la aplicación por primera vez de medidas tales como:

- Estructura dual del impuesto, con un tipo único del 18% para rentas del capital mobiliario, inmobiliario y plusvalías, con independencia de sus períodos de generación.

- Tratamiento más favorable de las rentas del trabajo, a través del incremento de las bonificaciones, en especial a los colectivos de trabajadores discapacitados.
- Nueva tarifa de cinco tramos que, junto con la nueva deducción general de 1.250 €, sitúa los tipos entre el mínimo del 23% y el máximo que desciende del 48% al 45%.
- Continúan los tratamientos personales y familiares en la cuota, lo que da mayor progresividad al impuesto que los tratamientos en la base, manteniendo así una de las características propias del IRPF vasco.
- Se actualizan las cuantías de las deducciones personales y familiares, destacando el sustancial aumento de las deducciones por ascendientes y por edad para los mayores de 65 y de 75 años.
- Elevación a 36.000 € del crédito fiscal por inversión en la vivienda habitual, que ahora se aplica por cada contribuyente.
- Se elimina el gravamen de la renta imputada por la titularidad de una vivienda no habitual.
- Desaparece la deducción de la cuota para corregir la doble imposición de dividendos y a cambio se establece una exención de 1.500 €.

En consecuencia, se espera que el cierre de la campaña suponga un notable aumento de la negatividad del resultado neto de la campaña anterior, ya que se está devolviendo en torno a un 13% más y, además, se prevé que los ingresos de los contribuyentes disminuyan en un 9% respecto a los recibidos en 2007.

La recaudación acumulada por el IMPUESTO sobre SOCIEDADES asciende a 1.625.474.707 €, lo que supone una variación del **-8,5%** respecto al importe contabilizado a octubre-07, a pesar de que la fuerte evolución negativa que soporta la recaudación de su apartado más significativo, la Cuota diferencial neta, se ve parcialmente compensada por el excelente comportamiento de otros componentes del impuesto.

En efecto, la recaudación registrada por **Rendimientos del Capital Mobiliario**, que recoge el cincuenta por ciento de la recaudación por este concepto, se incrementa interanualmente en un 32,7%, con el mejor resultado para el Territorio Histórico de Bizkaia.

Mayor aún es el incremento de la recaudación proveniente de los **Rendimientos del Capital Inmobiliario**, que llega hasta el 69,7%, mientras que en el apartado de **Ganancias Patrimoniales**, que sólo en el caso de Bizkaia evoluciona negativamente, a nivel consolidado arroja un 8,9% menos que en el año anterior.

En cuanto a la **Cuota diferencial neta**, su recaudación se decreta interanualmente en un 15,2%, una vez que las Diputaciones Forales han contabilizado el último ciclo recaudatorio de julio, en el que han coincidido todas las autoliquidaciones del impuesto, cuyo plazo de presentación, según la normativa foral, vence el 25 de julio. Al igual que sucedía en los pagos fraccionados ingresados en el mes de mayo, también las liquidaciones anuales han acusado el impacto negativo de los nuevos tipos aplicados en la normativa estatal y foral respectivamente.

El resultado al mes de octubre es de una Cuota diferencial neta cuyas devoluciones, por el momento, son muy inferiores a las del ejercicio anterior, pero con una caída importante de los ingresos, lo que arroja para la recaudación neta una variación interanual del -15,2%.

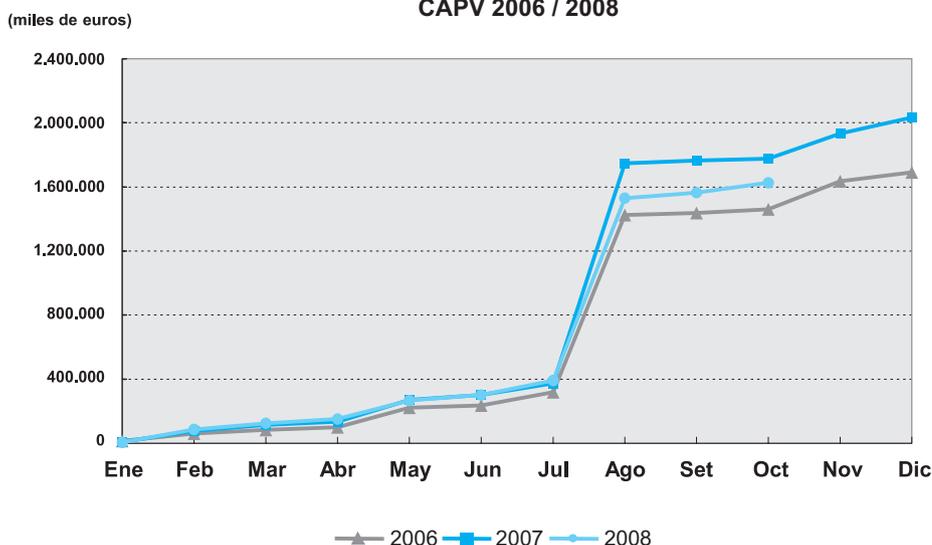
Es en Gipuzkoa donde se registra la tasa interanual menos mala de este apartado tributario, el -5,8%, derivada de un más moderado decremento de los ingresos y de una fuerte contención de las devoluciones.

Muy superior es la negatividad a la que llega esta tasa interanual en el Territorio Histórico de Bizkaia, el -17,4%, y es que si bien las devoluciones sólo suponen, por el momento el 40% de las

practicadas a octubre-07, los ingresos también están muy por debajo de los contabilizados al mes citado.

Finalmente, Álava es el único Territorio Histórico que al mes de octubre está devolviendo más que en el ejercicio anterior, y además un 40%, por lo que si a esto se añade la fuerte disminución de los ingresos, el resultado es de una tasa interanual del -22,3% para la Cuota diferencial del impuesto.

RECAUDACIÓN POR I.SOCIEDADES CAPV 2006 / 2008



Estos datos son ya bastante significativos, pues en lo que resta de ejercicio sólo quedan por contabilizar los pagos a cuenta de octubre y diciembre para las sociedades bajo normativa estatal. Por lo tanto, dado que la Cuota diferencial neta supone en torno al 75% del impuesto, se prevé que al cierre de 2008 la recaudación total del I. Sociedades evolucione a la baja en los tres Territorios Históricos, en ninguno de los cuales se cumplirán las previsiones presupuestarias.

En definitiva, al 31 de diciembre de 2008 se interrumpirá la buena racha recaudatoria seguida por este impuesto en los últimos ejercicios, en los que se ha visto como se triplicaba su recaudación, gracias a los buenos

resultados contabilizados por las empresas vascas.

Al mes de octubre las Diputaciones Forales han contabilizado la recaudación por **IVA Gestión propia**, resultado de las autoliquidaciones siguientes:

- Diez meses de grandes empresas.
- Cuarto trimestre de 2007, primer, segundo y tercer trimestre de 2008 de pequeñas empresas.

Pues bien, esta recaudación supone 206.267.583 € menos que en el mismo período del ejercicio anterior, esto es, un decremento intera-

nual del 7,7%, la peor tasa registrada por este impuesto en lo que se lleva de ejercicio.

Este comportamiento negativo de la recaudación por IVA es un reflejo de la desaceleración que está soportando el consumo privado, lastrado por factores tales como el aumento de los precios, la subida de los tipos de interés, la restricción del crédito, la menor generación de empleo y el empeoramiento de las expectativas, que explican la menor intensidad en el gasto de las familias.

Por otra parte, según lo dispuesto en la Ley 2/2007, de Metodología de las Aportaciones para el período 2007-2011, a finales de abril, julio y octubre se ha practicado el ajuste interterritorial a la recaudación por este impuesto, cuyos importes resultantes se han contabilizado como recaudación íntegra o como devolución, según que el ajuste fuese positivo o negativo respectivamente:

Álava	75.387.496
Bizkaia	(274.339.356)
Gipuzkoa	198.951.860

Bizkaia es el único Territorio Histórico que antes

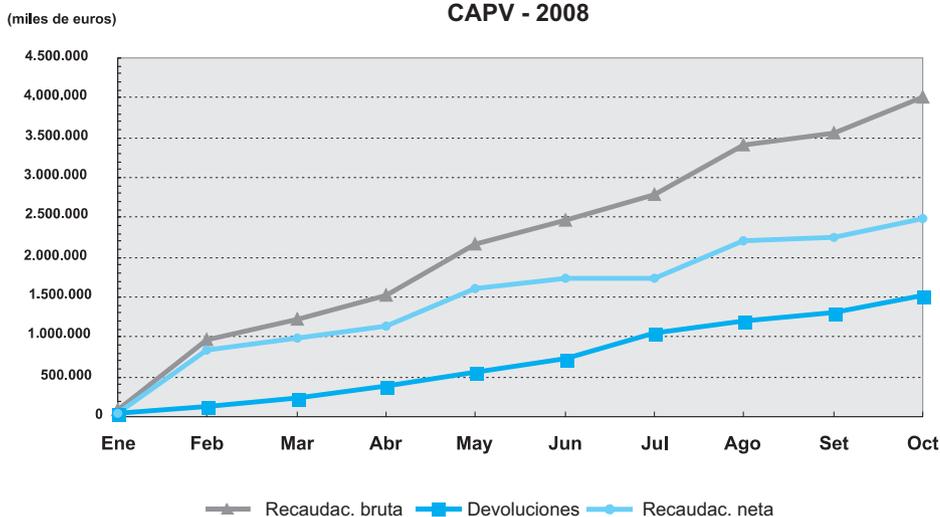
del ajuste interno alcanza una tasa interanual positiva, el 4,9%, y es que sólo en Bizkaia crecen los ingresos, incididos en parte por los altos precios de los carburantes, y sólo en Bizkaia las devoluciones mantienen el nivel del ejercicio precedente.

En cuanto a Gipuzkoa se refiere, su recaudación se decreta en un 21,7%, ya que está ingresando un 8,5% menos que en el ejercicio anterior, y además las devoluciones se incrementan en un 10,5%, afectadas por el aumento de las exportaciones.

Finalmente, en Álava se está recaudando un 27,8% menos que en octubre-07, una vez que al claro decremento de los ingresos, añade el fuerte repunte de las devoluciones, que están superando en un 20,1% a las practicadas en el mismo período del ejercicio anterior, también incididas por el impulso exportador.

En definitiva, el resultado consolidado para el conjunto de la CAPV es de unos ingresos ligeramente inferiores a los del ejercicio precedente y unas mayores devoluciones de nueve puntos, lo que arroja para la recaudación líquida acumulada al mes de octubre una variación interanual del -7,7%.

**RECAUDACIÓN POR IVA-GESTIÓN PROPIA
CAPV - 2008**



A finales de los meses de abril, julio y octubre se ha realizado con la Administración del Estado el **Ajuste IVA** correspondiente a la liquidación de 2007 y a tres trimestres de 2008.

Esta recaudación por el Ajuste IVA ingresado y contabilizado por las Diputaciones Forales al mes de octubre, supone una variación del **-1,9%** respecto a la del ejercicio precedente y presenta algunas particularidades.

En primer lugar, el mayor importe del Ajuste obtenido en la liquidación-07, frente al resultado negativo de la liquidación-06, se ve compensado en su totalidad por la evolución negativa del Ajuste practicado en los tres primeros trimestres del año en curso, en los que la recaudación realizada por la Agencia Tributaria para el total del IVA ha decrecido en un 13,5%, mientras que el nivel de formalización es muy similar en los dos ejercicios, por lo que no ha incidido significativamente en los importes resultantes.

La recaudación realizada por el IVA-Importaciones, que el pasado mes de marzo experimentaba un fuerte repunte, reflejando así la reciente recuperación de las importaciones energéticas, hasta situarse en una tasa interanual próxima al 8%, a partir de entonces está soportando una constante ralentización de su ritmo recaudatorio, hasta cerrar el mes de setiembre con un aumento del 1,4% en el IVA proveniente de las compras a terceros países.

Por el contrario, la recaudación por IVA-Operaciones interiores, sigue en números rojos, afectada por la pérdida de recaudación inducida por el nuevo régimen fiscal de grupos de entidades, así como por la atonía económica y el parón soportado en los sectores inmobiliario y de construcción.

Esto arroja para la Agencia Tributaria una tasa

de variación interanual en la recaudación neta por las operaciones interiores del -16,5%, tasa que ha experimentado una mejoría en el mes de setiembre, gracias al mejor comportamiento de los ingresos brutos, en especial los provenientes de las Grandes Empresas y de los Exportadores y a la caída de las devoluciones.

Las Diputaciones Forales llevan contabilizado por **Alcohol, Hidrocarburos, Cerveza y Tabaco** un total de 1.165.951.944 €, lo que supone un aumento interanual de sólo el **1,7%**.

Es el impuesto especial de menor entidad recaudatoria, el que grava el consumo de **cerveza**, el que mejor está comportándose, al alcanzar un aumento interanual del **12,7%**, si bien, a la vista de los resultados obtenidos en los años precedentes, puede estimarse que en los próximos meses modere su crecimiento.

Mucho más moderado es el incremento recaudatorio registrado en el **I.E. s/ Tabaco**, el **4,2%**, tasa que ha sido muy superior en los primeros meses del ejercicio, incidida por la subida de los precios medios de la cajetilla en algo más del 4% desde enero y por el acaparamiento de tabaco.

Más bajo es el aumento alcanzado por el impuesto especial de mayor capacidad recaudatoria, el que grava los **hidrocarburos**, que ha contabilizado un **0,9%** más que en octubre-07, acusando la caída de las matriculaciones y el poco vigor mostrado por el consumo, afectado por los altos precios de los carburantes, mientras que el **I. s/Alcohol** está viendo decrecer levemente su recaudación.

En cuanto al el impuesto que grava la **electricidad**, impulsado por las subidas de la tarifa, y por el dinamismo de su consumo, está recaudando un **7,5%** más que en 2007, lo que supone una desaceleración

respecto a los primeros meses del año, en los que ha llegado a tasas interanuales de dos dígitos.

En octubre las Diputaciones Forales han transferido a la Hacienda Estatal y contabilizado los **Ajustes** del 3º trimestre-08, con lo que su importe acumulado supera en un **1,1%** al de 2007.

Estos importes de los Ajustes se derivan de la recaudación contabilizada en estos impuestos tanto por la CAPV, como por la Agencia Tributaria, que al mes de setiembre registra una tasa acumulada media del -1,0%, con un decremento del 4,3% en el impuesto especial de mayor capacidad recaudatoria, el que grava los hidrocarburos.

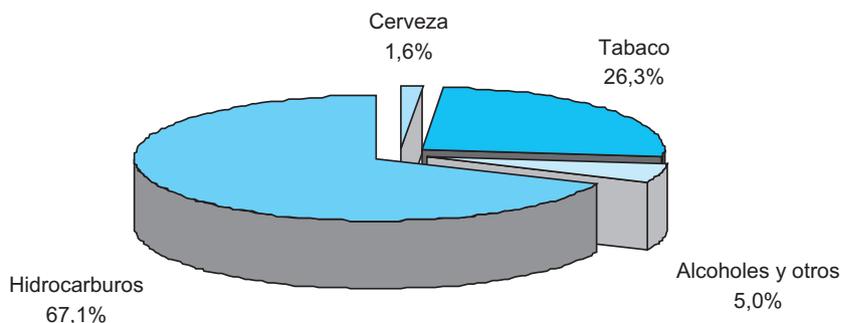
Al mes de setiembre la Agencia Tributaria sólo registra evoluciones positivas en el I.E. s/ Tabaco, en el que consigue un aumento recaudatorio del 4,7%, en sintonía con un ligero incremento del consumo fiscal y la elevación del precio medio de la cajetilla.

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 el ejercicio de 2008. El resultado al mes de octubre para el conjunto de estos impuestos es el siguiente:

Álava	39.466.573
Bizkaia	(257.637.989)
Gipuzkoa	218.171.416

Los importes resultantes de estos ajustes, levemente superiores a los de octubre-07, se han contabilizado trimestralmente 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.

RECAUDACIÓN TOTAL II. EE. FABRICACIÓN CAPV. Enero / Octubre 2008



En base a los datos contabilizados por las Diputaciones Forales al mes de agosto, ya podía estimarse que al cierre del ejercicio la recaudación va a quedarse varios puntos por debajo del presupuesto de ingresos por tributos concertados para 2008.

A octubre se ha ejecutado el 72,8% del Presupuesto-08 de tributos concertados por gestión propia, once puntos por debajo del grado de ejecución que se registraba en el año precedente. Así pues, se trata de una débil ejecución, derivada básica-

mente del comportamiento que se está observando en los tres grandes impuestos:

- El **IRPF** es el único de estos impuestos que está recaudando más que en 2007, y aunque su grado de ejecución presupuestaria es inferior al de octubre-07, se prevé que al cierre del ejercicio alcance el cien por cien de su partida presupuestaria en los tres Territorios Históricos.
- La recaudación del **IVA Gestión propia**, por el contrario, está evolucionando negativamente y presenta una ejecución presupuestaria varios puntos inferior a la del ejercicio anterior, por lo que se estima que cerrará el año con una recaudación cercana a la diciembre-07 y unos cinco puntos por debajo de su techo presupuestario
- Es en el **I. Sociedades** donde se está registrando el más bajo resultado, arrastrado por la variación negativa del más importante de sus componentes, la Cuota diferencial neta, que en los tres Territorios Históricos esta recaudando menos que en 2007. En consecuencia, el resultado consolidado esperado al 31 de diciembre para el total del impuesto, es de una recaudación manifiestamente inferior a la del año anterior y alejada del importe que figura en el presupuesto inicial.

En cuanto al resto de impuestos, que en su conjunto representan en torno al 8% de la recaudación total por tributos concertados, éstas son las notas más relevantes:

- Para el cierre del año en curso puede estimarse que el **I. s/Patrimonio** va a cerrar el ejercicio con un excelente aumento, continuando así con la senda ascendente reinicia-

da en el ejercicio de 2005, hasta colocarse en el nivel recaudatorio más alto de su trayectoria, lo que es en gran parte el reflejo del buen resultado obtenido por quinto año consecutivo al cierre de 2007 en la bolsa española.

- Destaca, a continuación, el comportamiento del **I. s/Sucesiones y Donaciones**, que a lo largo del ejercicio está evolucionando satisfactoriamente, lo que no siempre ocurre, dado el carácter aleatorio de su hecho imponible y que puede llegar al cierre de 2008 con un incremento interanual superior al 9%, situando su recaudación en el entorno de 83.350.000 €, la cifra más elevada en la vida de este impuesto.
- En cuanto al **I.E. s/ Ventas Minoristas Determinados Hidrocarburos**, a la vista de los datos recaudatorios del ejercicio en curso, puede llegar al 31 de diciembre con un crecimiento próximo al 3,5%, que será distribuido territorialmente según los coeficientes horizontales de este ejercicio.
- Muy inferior es el resultado estimado para el **I. s/Primas de Seguros**, que después de crecer solamente en el Territorio Histórico de Bizkaia, puede cerrar el año con un aumento recaudatorio consolidado de sólo dos puntos.
- Al cierre de 2008, el **I. s/ Renta No Residentes** puede ver interrumpida la excelente senda expansiva mantenida en los últimos años, al recaudar menos que en el ejercicio precedente.
- La recaudación por el **I.E. s/ Determinados Medios de Transporte**, afectada por la profunda crisis en la que está inmerso el merca-

do automovilístico y por la desaparición del Plan Prever, está registrando mes tras mes una caída interanual próxima al 30%, en cuyo entorno están evolucionando las tres Diputaciones Forales.

- Mayor aún es el bajón que puede soportar la recaudación por el **I. s/ Transmisiones Patrimoniales**, en torno al 40%, lógicamente incidiendo por la fuerte desaceleración en las ventas de viviendas de segunda mano, componente muy importante de este impuesto, así como por el descenso en el precio de

las mismas y que, además, en el Territorio Histórico de Bizkaia contabilizaba en 2007 una destacada operación societaria, sin contrapartida en este año.

- A la vista de los últimos datos recaudatorios, la recaudación de la **Tasa de Juego** volverá a caer por quinto año consecutivo, en esta ocasión en torno al 8%, después de evolucionar a la baja en los tres Territorios Históricos los tres componentes de esta Tasa, esto es, Bingo, Máquinas y Casinos y otros, este último de mucho menor entidad recaudatoria.

Recaudación CAPV

Período: enero/octubre 2008

(Importes en euros)

	Acumulado 2008	Acumulado 2007	Diferencia	% Incto.	Presupuesto 2008	Ejecución (%)
IMPUESTOS DIRECTOS						
Impto. s/ Renta Personas Físicas:						
Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.	3.453.048.930	3.195.133.981	257.914.949	8,1	4.281.994.000	80,6
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	251.776.341	189.728.012	62.048.329	32,7	227.425.000	110,7
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	52.221.429	30.780.498	21.440.931	69,7	42.589.000	122,6
Retenciones Ganancias Patrimoniales	26.993.185	29.632.802	(2.639.617)	(8,9)	38.663.000	69,8
Pagos frac. Profes. y Empresariales	134.417.842	138.050.947	(3.633.105)	(2,6)	194.231.000	69,2
Cuota diferencial neta	<u>(610.969.899)</u>	<u>(432.710.091)</u>	<u>(178.259.808)</u>	<u>(41,2)</u>	<u>(382.820.000)</u>	
Total IRPF	3.307.487.828	3.150.616.149	156.871.679	5,0	4.402.082.000	75,1
Impto. s/ Sociedades:						
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	251.776.336	189.728.008	62.048.328	32,7	227.425.000	110,7
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	52.221.386	30.780.490	21.440.896	69,7	42.589.000	122,6
Retenciones Ganancias Patrimoniales	26.993.183	29.632.801	(2.639.618)	(8,9)	38.663.000	69,8
Cuota diferencial neta	<u>1.294.483.802</u>	<u>1.525.965.805</u>	<u>(231.482.003)</u>	<u>(15,2)</u>	<u>1.716.055.000</u>	<u>75,4</u>
Total I. Sociedades	1.625.474.707	1.776.107.104	(150.632.397)	(8,5)	2.024.732.000	80,3
Impto. s/ Renta No Residentes	151.074.688	140.842.178	10.232.510	7,3	119.702.000	126,2
Impto. s/ Sucesiones y Donaciones	67.361.692	61.088.609	6.273.083	10,3	80.754.000	83,4
Impto. s/ Patrimonio	181.144.860	154.144.869	26.999.991	17,5	167.520.000	108,1
Impuestos extinguidos						
Total Impuestos Directos	5.332.543.775	5.282.798.909	49.744.866	0,9	6.794.790.000	78,5
IMPUESTOS INDIRECTOS						
I.V.A. Gestión propia	2.479.005.750	2.685.273.333	(206.267.583)	(7,7)	3.861.228.000	64,2
Impto. s/ Transmisiones Patrimoniales	154.375.753	324.533.552	(170.157.799)	(52,4)	409.379.000	37,7
Impto. s/ Actos Jurídicos Documentados	97.971.584	113.439.306	(15.467.722)	(13,6)	139.714.000	70,1
I.E. s/ Determinados Medios de Transporte	41.635.040	62.058.028	(20.422.988)	(32,9)	80.778.000	51,5
I. Especiales Fabricación. Gestión propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	12.016.182	12.152.095	(135.913)	(1,1)	18.900.000	63,6
Hidrocarburos	875.680.749	867.544.785	8.135.964	0,9	1.084.000.000	80,8
Labores Tabaco	274.501.019	263.458.129	11.042.890	4,2	355.370.000	77,2
Cerveza	3.753.994	3.331.171	422.823	12,7	5.250.000	71,5
Electricidad	58.046.594	53.982.110	4.064.484	7,5	76.600.000	75,8
I. s/ Ventas Minoristas Detmdos. Hidrocarburos	40.641.127	39.520.263	1.120.864	2,8	53.500.000	76,0
I.E. s/ Carbón						
Impto. s/ Primas de Seguros	60.100.943	60.304.789	(203.846)	(0,3)	81.676.000	73,6
Impuestos extinguidos	165.307	1.260.924	(1.095.617)	(86,9)	1.002.000	16,5
Total Impuestos Indirectos	4.097.894.042	4.486.858.485	(388.964.443)	(8,7)	6.167.397.000	66,4
TASAS Y OTROS INGRESOS						
Bingo	22.576.049	24.745.575	(2.169.526)	(8,8)	33.943.975	66,5
Máquinas y aparatos automáticos	24.094.655	25.618.027	(1.523.372)	(5,9)	36.144.278	66,7
Casinos y otros	2.745.081	2.835.082	(90.001)	(3,2)	3.126.747	87,8
Total Tasa de Juego	49.415.785	53.198.684	(3.782.899)	(7,1)	73.215.000	67,5
Recargos	9.827.618	11.877.103	(2.049.485)	(17,3)	14.764.000	66,6
Intereses de Demora	19.800.226	11.677.141	8.123.085	69,6	13.422.000	147,5
Sanciones	11.139.036	14.774.453	(3.635.417)	(24,6)	20.817.000	53,5
Total Tasas y otros ingresos	90.182.665	91.527.381	(1.344.716)	(1,5)	122.218.000	73,8
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTIÓN PROPIA	9.520.620.482	9.861.184.775	(340.564.293)	(3,5)	13.084.405.000	72,8
Ajuste IVA: Aduanas	493.820.710	460.111.402	33.709.308	7,3	680.525.000	72,6
Operaciones Interiores	266.421.944	315.069.319	(48.647.375)	(15,4)	598.625.000	44,5
Total Ajuste IVA	760.242.654	775.180.721	(14.938.067)	(1,9)	1.279.150.000	59,4
Ajustes Imptos. Especiales:						
Alcohol, e Intermedios Importaciones	296.512	258.369	38.143	14,8	370.000	80,1
Op. Interiores	41.488.450	36.844.862	4.643.588	12,6	58.000.000	71,5
Hidrocarburos Importaciones	1.158	8.112	(6.954)	(85,7)	2.000	57,9
Op. Interiores	(154.953.083)	(147.090.212)	(7.862.871)	(5,3)	(232.380.000)	66,7
Labores Tabaco	7.270.110	5.759.263	1.510.847	26,2	75.700.000	9,6
Cerveza Importaciones	168.944	162.508	6.436	4,0	194.000	87,1
Op. Interiores	13.194.356	12.521.671	672.685	5,4	16.920.000	78,0
Total Ajustes Imptos. Especiales	(92.533.553)	(91.535.427)	(998.126)	(1,1)	(81.194.000)	114,0
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	10.188.329.583	10.544.830.069	(356.500.486)	(3,4)	14.282.361.000	71,3

N

ormativa tributaria (3 julio 2008 - 31 diciembre 2008)

TERRITORIO HISTÓRICO DE ÁLAVA (BOTH)

BOLETÍN Nº 79, 11/07/2008 (IRPF)

DECRETO FORAL 66/2008, de 1 de julio, que aprueba diversas medidas para paliar los daños ocasionados por las recientes inundaciones y modifica la Disposición Transitoria Séptima del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sumario:

- Los recientes episodios de intensas lluvias han provocado inundaciones afectando a producciones, infraestructuras y servicios públicos y privados, viviendas, industrias y comercios. La magnitud de estos hechos, sus efectos catastróficos y su proximidad en el tiempo exigen, desde el principio de solidaridad, una acción de la Diputación Foral de Álava tendente a la adopción de medidas paliativas y reparadoras que sean adecuadas a la situación creada y contribuyan al restablecimiento gradual de la normalidad en las zonas siniestradas. Por este motivo, el Capítulo I del presente Decreto Foral tiene como objeto adoptar una serie de medidas fiscales cuyo fin es ayudar a los particulares a soportar los daños ocasionados. Por otra parte, en el Capítulo II de este Decreto Foral, se incrementa el porcentaje general de deducción de gastos establecido para la modalidad simplificada del método de estimación directa aplicable a la actividad de elaboradores de vino y a las actividades agrícolas y pesqueras. De forma concreta, la modificación consiste en elevar el referido porcentaje del 25 por 100 al 35 por 100. Esta medida es de carácter coyuntural y se refiere a los períodos impositivos 2008 y 2009.

BOLETÍN Nº 85, 28/07/2008 (PTO)

DECRETO FORAL 67/2008, del Consejo de Diputados de 1 de julio, que autoriza diversas ayudas para hacer frente a los daños ocasionados por las lluvias torrenciales e inundaciones en el Territorio Histórico de Álava.

Sumario:

- Durante los meses de abril, mayo y junio del año en curso se han producido lluvias torrenciales e inundaciones en el mes de junio en el Territorio Histórico de Álava lo que ha ocasionado múltiples daños. Entre las actuaciones destinadas a paliar los citados daños se contemplan las siguientes: 1ª) Ayuda para compensar la pérdida de cultivos producidos por las inundaciones por un importe máximo del 20 % de la citada pérdida. 2ª) Reparación de la red de caminos o vías vecinales de las Entidades Locales, los cuales en muchos casos además de dar servicio a agricultores y ganaderos, sirven de acceso y comunicación entre diversas Entidades Locales. 3ª) Por último, se hace necesario aprobar una línea de ayudas para las Entidades Locales para hacer frente a los daños sufridos en infraestructuras básicas por un importe máximo de 1.530.000,00 € que se financian con el Fondo Complementario de Inversiones de las Entidades Locales de Álava aprobado por Norma Foral 22/2007, de 18 de diciembre, de Ejecución Presupuestaria para 2008 (Disposición Adicional Novena).

BOLETÍN Nº , 4/08/2008 (PROC)

DECRETO FORAL 71/2008, del Consejo de Diputados de 8 de julio, que regula las obligaciones relativas al número de identificación fiscal y su composición.

Sumario:

- La Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, establece en su disposición adicional cuarta que toda persona física o jurídica, así como las entidades sin personalidad a que se refiere el apartado 3 de su artículo 35, tendrán un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria. Este número de identificación fiscal será facilitado por la Diputación Foral de Álava, de oficio o a instancia del interesado. También encomienda a un posterior desarrollo reglamentario la regulación del procedimiento de asignación y revocación, la composición del número de identificación fiscal y la forma en que deberá utilizarse en las relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria. El objeto del presente Decreto Foral es regular las obligaciones relativas al número de identificación fiscal así como la composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica. El Decreto Foral se estructura en siete Capítulos, una disposición transitoria, una disposición derogatoria y una disposición final. El Capítulo I regula las normas generales sobre la obligación de disponer de un número de identificación fiscal y su forma de acreditación. Los Capítulos II y III se refieren respectivamente a la asignación del número de identificación fiscal a las personas físicas de nacionalidad española y de nacionalidad extranjera así como las normas sobre su asignación por la Administración Tributaria y la asignación del número de identificación fiscal a las personas jurídicas y entidades sin personalidad. El Capítulo IV regula las especialidades del número de identificación fiscal de los empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Es en el Capítulo V donde se plasma la utilización del número de identificación fiscal ante la Administración Tributaria por los obligados tributarios en operaciones con trascendencia tributaria y en operaciones con entidades de crédito, así como la invariabilidad del número de identificación fiscal de las

personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica. En el Capítulo VI se dispone la composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, así como las claves sobre la forma jurídica de entidades españolas, de entidad extranjera y de establecimiento permanente de una entidad no residente en España. Y por último en el Capítulo VII, se regula la revocación y los casos especiales de revocación del número de identificación fiscal.

BOLETÍN N° 203, 22/10/2008 (PROC)

ORDEN FORAL 847/2008 de 8 de octubre (tramitación de las consultas tributarias escritas)

Sumario:

- Los artículos 82 y siguientes de la Norma Foral General Tributaria establecen la posibilidad de que los obligados tributarios formulen consultas tributarias escritas. Para desarrollar el procedimiento aplicable a las consultas tributarias escritas, así como a los demás procedimientos de vinculación administrativa previa, se dictó el Decreto Foral 49/2006 de 5 de diciembre, que en sus artículos 3 a 6 desarrolla materias relativas a la legitimación, presentación del escrito, tramitación de las consultas, contestación a las mismas, así como los efectos de la contestación, además de crear y regular el funcionamiento de la Comisión Consultiva Tributaria en sus artículos 13 a 16. Por otra parte, el Decreto Foral 34/2008, de 20 de mayo, sobre estructura orgánica y funcional del Departamento de Hacienda y Finanzas, ha introducido determinadas modificaciones del Decreto Foral 49/2006, en relación con los órganos competentes para tramitar las consultas tributarias escritas, que aconsejan desarrollar lo previsto en el citado Decreto Foral.

BOLETÍN N° 140, 5/12/2008 (LGT)

DECRETO FORAL 97/2008, del Consejo de Diputados de 18 de noviembre, que aprueba el Reglamento de infracciones y sanciones tributarias.

Sumario:

- La aprobación de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, supone una renovación y actualización de la normativa tributaria general alavesa, produciendo en el ámbito sancionador una importante modificación de su estructura en relación con el tratamiento de las infracciones y sanciones tributarias. Cabe resaltar que el nuevo régimen sancionador es más extenso y completo que el que recogía la anterior Norma Foral General Tributaria, regulando aspectos de los que anteriormente se ocupa el desarrollo reglamentario. Ello no obstante, en la nueva Norma Foral siguen existiendo determinadas cuestiones que se dejan a una posterior regulación, resultando éste el objeto del presente Reglamento. Hay que destacar, en primer lugar, la separación conceptual de la sanción y de la deuda tributaria, así como que la nueva Norma Foral General Tributaria optó por no clasificar de ninguna manera las infracciones tributarias, tipificando cada una de ellas y estableciendo la sanción correspondiente a las mismas. La simplificación del sistema que se produce con esta medida se completa con una regulación

de los criterios de graduación de la sanción, que quedan reducidos a cuatro: la comisión repetida de infracciones tributarias, la ocultación de datos, la utilización de medios fraudulentos o de persona interpuesta y la especial colaboración del interesado. Por otra parte, y dada la indudable importancia del establecimiento de un procedimiento adecuado para los expedientes en los que se aprecien indicios de la comisión de delitos contra la Hacienda Pública, se procede a regular el cauce a seguir por parte de los órganos encargados de la aplicación de los tributos. También se regulan de manera concreta los trámites a seguir para la condonación de las sanciones tributarias. Por último se recoge el régimen transitorio para aquellos procedimientos iniciados con anterioridad pero que a la entrada en vigor de la normativa están sin finalizar, todo ello sin perjuicio de la aplicación del principio de retroactividad en el régimen sancionador más favorable.

BOLETÍN N° 141, 10/12/2008 (TJ)

DECRETO FORAL 100/2008, del Consejo de Diputados de 25 de noviembre, que suprime el modelo distintivo para la acreditación del pago del Tributo sobre el Juego, modalidad máquinas o aparatos automáticos.

Sumario:

- Por ello, con el objetivo de simplificar y racionalizar la gestión del tributo, se procede a la supresión de la obligatoriedad de la obtención del modelo distintivo para la acreditación del pago del Tributo sobre el Juego. Se ha previsto que la modificación normativa surta efectos desde el 1 de diciembre de 2008 de modo que para el cuarto trimestre del Tributo sobre el Juego, máquinas o aparatos automáticos no sea necesaria la obtención del modelo distintivo para la acreditación del pago del mismo.

BOLETÍN N° 148, 26/12/2008 (IRPF)

ORDEN FORAL 714/2008, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 17 de diciembre, por la que se aprueban los signos, índices o módulos, del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicables a partir de 1 de enero de 2009.

Sumario:

- La presente Orden Foral tiene por objeto establecer las cuantías, instrucciones y demás aspectos que regirán la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con efectos a partir de 1 de enero de 2009.

BOLETÍN N° 149, 29/12/2008 (IVA)

DECRETO FORAL 105/2008, del Consejo de Diputados de 16 de diciembre, que regula para el 2009 el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

- El artículo 34 del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que el régimen simplificado de este Impuesto se aplica a las actividades que se determinen. El presente Decreto Foral tiene por objeto regular para el año 2009 los aspectos más concretos del referido régimen simplificado.

BOLETÍN Nº 150, 31/12/2008 (PROC)

DECRETO FORAL 111/2008, del Consejo de Diputados de 23 de diciembre, que regula la obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros.

Sumario:

- En estos momentos se estima oportuno establecer una regulación sobre las obligaciones de informar a la Administración tributaria sobre cuentas, operaciones y activos financieros, las obligaciones de información respecto de determinadas operaciones con participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda, las obligaciones de información respecto de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea. Así mismo se incorporan otras obligaciones de información como, la obligación de informar sobre la constitución, establecimiento, modificación o extinción de entidades, la obligación de informar sobre personas o entidades que no han comunicado su número de identificación fiscal o que no han identificado los medios de pago empleados al otorgar escrituras o documentos donde consten los actos o contratos intervenidos por los notarios, la obligación de informar sobre las subvenciones o indemnizaciones derivadas del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas o forestales, la obligación de informar acerca de las aportaciones a sistemas de previsión social, la obligación de informar sobre operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles.

BOLETÍN Nº 150, 31/12/2008 (IRPF)

DECRETO FORAL 108/2008, del Consejo de Diputados de 23 de diciembre, que modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sumario:

- El presente Decreto Foral tiene por objeto introducir determinadas modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Un primer grupo de alteraciones del citado texto reglamentario tiene por objeto modificar la tabla de porcentajes de retención con el fin de ajustar al máximo los pagos a cuenta con la cuota tributaria. Otra de las modificaciones adapta la obligación de suministro de información que incumbe a los partidos políticos en relación con las cuotas de afiliación y las cantidades aportadas por los contribuyentes a la organización política. El origen de esta modificación se encuentra en la aprobación a través de la Norma Foral 14/2008, de 3 de julio, de

un nuevo supuesto de deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La novedad se centra en la posibilidad de aplicar una deducción del 30 por 100 sobre las cuotas de afiliación y aportaciones a partidos políticos, excluidas las aportaciones deducidas como gasto en virtud de lo dispuesto en el artículo 23.b) de la propia Norma Foral 3/2007. Igualmente se introduce una modificación en la regulación del artículo referido a las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia, referidas al transporte de mercancías por carretera.

BOLETÍN N° 150, 31/12/2008 (PROC)

DECRETO FORAL 110/2008, del Consejo de Diputados de 23 de diciembre, que regula las condiciones y requisitos generales para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones por vía telemática ante la Hacienda Foral.

Sumario:

- El presente Decreto Foral tiene por objeto regular las condiciones y requisitos generales para la presentación por vía telemática a la Hacienda Foral de declaraciones y autoliquidaciones, por los obligados tributarios.

TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA (BOB)

BOLETÍN N° 128, 4/07/2008 (PROC)

DECRETO FORAL 118/2008, de 24 de junio, por el que se modifica el Decreto Foral 113/1996, de 8 de octubre, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal.

Sumario:

- Hasta el presente, la obtención y utilización del número de identificación fiscal por los menores de catorce años de nacionalidad española, que no tienen obligación de obtener el documento nacional de identidad, así como por los extranjeros menores de dieciocho años, ha sido obligatoria tan sólo cuando eran empresarios o profesionales. Para el resto de dichos menores, la obtención y utilización ha sido opcional, haciéndose constar, a falta de dicho documento, el número de identificación fiscal de su representante legal. La lucha contra las distintas formas de fraude fiscal llevada a cabo por esta Hacienda Foral aconseja terminar con esta práctica, regulándose que, a partir de la entrada en vigor del presente Decreto Foral, los menores de edad deberán utilizar su propio número de identificación fiscal en las operaciones de naturaleza tributaria, siendo obligatorio que figuren también los datos de su representante legal. A la anterior modificación se añade que las en-

tidades de crédito ya no van a poder realizar apuntes en las distintas cuentas mientras no dispongan del número o números de identificación fiscal correspondientes a sus titulares. Hasta que llegue ese momento, podrán abrir cuentas, pero no realizar anotaciones en las mismas, disponiendo de un plazo de 15 días para obtener el número de identificación fiscal o, en caso contrario, cerrar las cuentas.

BOLETÍN Nº 215, 07/11/2008 (IJ)

ORDEN FORAL 2852/2008, de 30 de octubre, por la que se suprime el modelo de distintivo acreditativo del pago de la Tasa Fiscal sobre el Juego para máquinas y aparatos automáticos.

Sumario:

- Mediante Orden Foral 3464/1993, de 28 de diciembre, se aprobó entre otros modelos, el modelo 043-M, de la Tasa Fiscal sobre el Juego para máquinas o aparatos automáticos. Como complemento a la disposición anterior la Orden Foral 870/1998, de 10 de marzo, aprobó el modelo de distintivo acreditativo del pago de la Tasa Fiscal sobre el Juego para máquinas y aparatos automáticos. Al objeto de simplificar y racionalizar las obligaciones derivadas de la aplicación de este tributo, se procede por la presente Orden Foral a la supresión del modelo de distintivo acreditativo del pago de la Tasa Fiscal sobre el Juego para máquinas y aparatos automáticos.

BOLETÍN Nº 242, 17/12/2008 (IBI)

ORDEN FORAL 3330/2008, de 4 de diciembre, por la que se aprueba el Estudio de Mercado que sirve de soporte a la aplicación de la Normas Técnicas para la determinación del Valor Mínimo Atribuible de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

Sumario:

- Por Decreto Foral 188/2006 de 28 de noviembre, se han aprobado las Normas Técnicas de Valoración para la determinación del valor mínimo atribuible de los bienes inmuebles referidos a los usos de vivienda, garaje, trastero, oficina, industria y comercio. El artículo 2 del mencionado Decreto Foral dispone que, los estudios de mercado tendrán por objeto la recopilación, investigación y análisis de los datos económicos del mercado inmobiliario. Se aprobarán por Orden Foral del Diputado de Hacienda y Finanzas y servirán como soporte para la aplicación de las Normas Técnicas. Los estudios de mercado causarán efecto con fecha de 1 de enero del año siguiente al de su confección, a salvo de lo dispuesto en la Disposición Adicional Segunda. En este sentido, en la Norma 12 de las referidas Normas Técnicas, se establece que, los estudios del mercado inmobiliario, serán definidos por el Servicio de Catastro y Valoración y garantizarán la referencia que con el mercado deben tener todas las valoraciones automatizadas que se realicen al amparo de las Normas Técnicas.

BOLETÍN N° 244, 19/12/2008 (IRPF, IS)

NORMA FORAL 7/2008, de 10 de diciembre, por la que se aprueban medidas tributarias para 2009.

Sumario:

- La presente Norma Foral tiene por objeto la consecución de diversos objetivos, entre los que destaca, por su relevancia, la minimización de las consecuencias de la actual coyuntura en la economía del Territorio Histórico de Bizkaia.

BOLETÍN N° 244, 19/12/2008 (IRPF)

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 173/2008, de 2 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 2009.

Sumario:

- Es objeto del presente Decreto Foral llevar a cabo dicho reglamentario del IRPF, estableciendo los mencionados coeficientes para ser aplicados a las transmisiones realizadas dentro de los periodos impositivos que se inicien durante el año 2009.

BOLETÍN N° 244, 19/12/2008 (IVA)

ORDEN FORAL 3295/2008, de 3 de diciembre, por la que se establece el plazo de presentación de los modelos de declaración-resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta, de las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido y de otras declaraciones anuales informativas.

Sumario:

- Con el fin de ajustar todas las fechas al contribuyente para facilitarle el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, los plazos de presentación de las declaraciones del Impuestos sobre el Valor Añadido se establecen del 1 al 31 de enero.

BOLETÍN N° 244, 19/12/2008 (IRPF, IS, IRNR)

ORDEN FORAL 3365/2008, de 10 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 196 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidos por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas

en operaciones sobre activos financieros. Identificación de cuentas en las que no haya existido retribución, retención o ingreso a cuenta. Declaración informativa anual de personas autorizadas y saldos en cuentas de toda clase de instituciones financieras.

Sumario:

- La presente Orden Foral tiene por objeto la aprobación del modelo que, en sustitución del anterior, permita el cumplimiento de la obligación de proporcionar la información relativa a dichas cuentas.

BOLETÍN N° 247, 24/12/2008 (IRPF)

DECRETO FORAL 192/2008, de 16 de diciembre, por el que se modifican los porcentajes de retención e ingresos a cuenta aplicables a los rendimientos del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sumario:

- La Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica el Capítulo II de su Título XII a los pagos a cuenta. En desarrollo de la citada materia, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre, regula los pagos a cuenta correspondientes a los rendimientos del trabajo personal. La última actualización ha sido realizada por el Decreto Foral 89/2008, de 27 de mayo, cuyo contenido ha estado vigente desde el 1 de junio de 2008. El presente Decreto Foral recoge unos nuevos porcentajes de retención e ingresos a cuenta aplicables a los rendimientos del trabajo desde el día 1 de enero del año 2009. Asimismo, se realizan varias modificaciones de carácter técnico derivadas de la adecuación del Reglamento a la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

BOLETÍN N° 247, 24/12/2008 (IRNR)

ORDEN FORAL 3366/2008, de 10 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 291 de declaración informativa en relación con los rendimientos de cuentas de no residentes obtenidos por contribuyentes, sin mediación de establecimiento permanente, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por soporte directamente legible por ordenador.

Sumario:

- La presente Orden Foral tiene por objeto la aprobación del modelo que, en sustitución del anterior, permita el cumplimiento de la obligación de proporcionar la información relativa a dichas cuentas de no residentes.

BOLETÍN N° 248, 26/12/2008 (IRPF)

ORDEN FORAL 3386/2008, de 11 de diciembre, por la que se fijan los signos, índices y módulos para la aplicación del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el año 2009.

Sumario:

- La presente Orden Foral tiene por objeto establecer cuál es el ámbito de aplicación de la estimación objetiva por signos, índices o módulos para el año 2009 y determinar su cuantificación.

BOLETÍN N° 248, 26/12/2008 (IVA)

ORDEN FORAL 3385/2008, de 11 de diciembre, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2009.

Sumario:

- El artículo 34 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, establece que el régimen simplificado de este Impuesto se aplica a las actividades que se determinen. La presente Orden Foral tiene por objeto regular para el año 2009 los aspectos más concretos del referido régimen simplificado. En el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia, la regulación censal establece entre las situaciones tributarias que se recogen en el censo de obligados tributarios, la renuncia o revocación al régimen especial simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, la renuncia, revocación y, en su caso, exclusión, al régimen especial simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido podrán efectuarse hasta el 25 de abril del año natural en que deba surtir efecto. La presente Orden Foral mantiene la estructura de la vigente para el ejercicio 2008, manteniéndose las mismas cuantías monetarias de los módulos que se aplicaron en dicho año. Por lo que se refiere al sector del transporte, se incorporan en esta Orden Foral con carácter estructural los módulos aplicables al sector que en años anteriores tenían carácter excepcional, se redefine el módulo capacidad de carga y se incorpora a este régimen especial la actividad de transporte de mensajería y recadería, cuando la actividad se realice exclusivamente con medios de transporte propios.

BOLETÍN N° 250, 30/12/2008 (PR)

NORMA FORAL 8/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2009.

Sumario:

- La presente Norma Foral recoge y regula los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia

para el año 2009. En el Título I se concreta el ámbito de los Presupuestos, que no se ha modificado en relación al ejercicio anterior. En el Título II se regulan la Modificaciones Presupuestarias debiendo señalar que se han restringido determinadas transferencias de crédito. Los Títulos III y IV recogen las normas de gestión presupuestaria y de personal del Sector público foral. El Título V regula las Operaciones Financieras, estableciendo el límite de endeudamiento de la Diputación Foral y de las Sociedades mercantiles forales. El Título VI regula la Financiación Municipal. El Título VII de la presente Norma Foral actualiza, en materia de tributos locales, los valores catastrales de los bienes inmuebles en un 2 por 100. Por lo que se refiere a las tasas y precios públicos, se actualizan al 2 por 100 los tipos de cuantía fija de los citados ingresos de la Diputación foral de Bizkaia, excepto las tasas y precios públicos que se hayan creado o actualizado específicamente por normas dictadas en el año 2008 y aquéllas cuyas especiales características de gestión hacen aconsejable su mantenimiento. Título I. De la Aprobación y Contenido.

BOLETÍN N° 250, 30/12/2008 (IS)

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 206/2008, de 22 de diciembre, por el que se modifica el Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en materia de amortizaciones, deducción por creación de empleo y de régimen fiscal de ajustes de primera aplicación del nuevo Plan General de Contabilidad.

Sumario:

- En este sentido, se hace necesaria la reforma de algunos preceptos de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, y, en especial, los relacionados con las correcciones en materia de gastos y en materia de ingresos al resultado contable para la obtención de la base imponible. Estas modificaciones se han realizado con la pretensión de que el Impuesto sobre Sociedades tenga una posición neutral en la reforma contable, persiguiendo que afecten lo menos posible a la cuantía de la base imponible que se deriva de las mismas, en comparación con la regulación anterior. Además el presente Decreto Foral recoge ciertos cambios en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades para adecuar la regulación a las nuevas normas sobre deducibilidad fiscal de la amortización de elementos patrimoniales y para la aplicación de la deducción por creación de empleo, tanto en su regulación ordinaria prevista en el artículo 45 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades como en relación con el régimen transitorio que, para actuar de una forma anticíclica, se ha previsto en la actual coyuntura por medio de la Norma Foral 7/2008, de 10 de diciembre, por la que se aprueban Medidas Tributarias para 2009.

BOLETÍN N° 250, 30/12/2008 (IS)

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 193/2008, de 16 de diciembre, por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2009.

Sumario:

- Es objeto del presente Decreto Foral establecer las condiciones y procedimientos para la declaración como prioritarias de determinadas actividades para el ejercicio 2009.

TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA (BOG)

BOLETÍN Nº 133, 11/07/2008 (IS)

NORMA FORAL 3/2008, de 9 de julio, por la que se aprueban medidas fiscales para incentivar la actividad económica, de adaptación del Impuesto de Sociedades a la reforma contable y otras medidas tributarias.

Sumario:

- La presente Norma Foral tiene por objeto introducir una serie de modificaciones en la normativa tributaria guipuzcoana motivadas tanto por razones de política económica como por razones técnicas, que obligan a dar respuesta a las circunstancias planteadas en el momento de su aprobación. En los últimos meses los indicadores económicos están mostrando que la actividad económica ha entrado en un proceso de ralentización que afecta a las economías domésticas. Los factores causantes de dicho proceso tienen origen en causas tanto internas como externas. Entre otros, se puede señalar como factores externos las perturbaciones económicas internacionales y el alza continuada del precio del crudo y como factores internos la inflación, con una importante subida de los precios de los alimentos de primera necesidad y de determinadas materias primas, y el incremento del coste del dinero que provoca el alza del coste de las hipotecas, con el consiguiente efecto negativo en el sector inmobiliario y, en particular, en la construcción de viviendas. Todo ello provoca una desaceleración de la economía guipuzcoana, semejante a la desaceleración producida en el resto de economías europeas. En consideración a las circunstancias expuestas y con el objeto de adoptar medidas de respuesta a los efectos negativos descritos en el ámbito económico del Territorio Histórico de Gipuzkoa, la presente Norma Foral recoge una batería de medidas que introduce modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

DECRETO FORAL 64/2008, de 15 de julio, por el que se desarrollan las obligaciones censales y las relativas al número de identificación fiscal.

Sumario:

- Tras la aprobación de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, se ha procedido a la modificación paulatina de los diversos Decretos Forales que desarrollaban la misma. No obstante, hasta la fecha no se ha realizado modificación alguna con respecto a determinadas obligaciones formales que son objeto del presente Decreto Foral. Su nueva regulación, no obstante, no obedece tanto a una modificación sustantiva del régimen aplicable, sino a una necesi-

dad de coordinación entre las diferentes administraciones tributarias debido al tipo de información que se obtiene mediante el cumplimiento de dichas obligaciones formales.

ORDEN FORAL 640 /2008, de 15 de julio, por la que se regula la composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica.

Sumario:

- Con fecha de 16 de julio entrará en vigor el Decreto Foral 64/2008 de 15 de julio, por el que se desarrollan las obligaciones censales y las relativas al número de identificación fiscal. Dicho Decreto Foral desarrolla las obligaciones relativas al número de identificación fiscal que se establecen en la disposición adicional cuarta de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa. No obstante, el artículo 23 del citado Decreto Foral dejaba pendiente de desarrollo la composición del NIF para personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, aspecto que se regula mediante la presente Orden Foral.

BOLETÍN N° 211, 03/11/2008 (IRPF)

NORMA FORAL 4/2008, de 29 de octubre, de modificación de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sumario:

- Artículo único. Se añade lo siguiente al punto b) del Artículo 18 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: «Asimismo, las retribuciones, indemnizaciones, prestaciones económicas y pensiones abonadas por las Administraciones Públicas a todas las personas anteriormente referidas así como a altos cargos y a personal eventual por cese».

BOLETÍN N° 218, 12/11/2008 (IJ)

ORDEN FORAL 952/2008, de 31 de octubre, por la que se modifica la Orden Foral 599 Bis/2005, de 27 de diciembre, por la que se establece el procedimiento de ingreso mediante domiciliación bancaria del tributo sobre el juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos.

Sumario:

- Por Orden Foral 599 Bis/2005, de 27 de diciembre, por la que se establece el procedimiento de ingreso mediante domiciliación bancaria del tributo sobre el juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, se estableció en la autoliquidación de la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar mediante máquinas recreativas con premio o de azar, la posibilidad acogerse al procedimiento de ingreso de las cuotas correspondientes mediante domiciliación bancaria, apro-

bándose, al mismo tiempo, el modelo 44D de solicitud de domiciliación bancaria y los plazos y lugares de presentación de la solicitud de alta en el procedimiento de domiciliación, entre otros aspectos. En dicha regulación se establecen plazos diferentes según se trate de la presentación de la solicitud de alta en el procedimiento de domiciliación con respecto a solicitudes motivadas por alguna variación en la relación de permisos a domiciliar. La experiencia en la gestión del tributo aconseja unificar los plazos a efectos de simplificar la gestión tanto desde el punto de vista de la Administración como del contribuyente. Con tal objeto se procede a modificar la Orden Foral 599 Bis/2005, estableciendo como plazo uniforme para todas las comunicaciones de alta o de variación el previsto anteriormente para las altas.

BOLETÍN N° 231, 1/12/2008 (PROC)

ORDEN FORAL 1002/2008 de 18 de noviembre, por la que se establece la obligación a determinados obligados tributarios de presentar declaraciones y autoliquidaciones tributarias mediante su remisión telemática a través del empleo de firma electrónica reconocida y el correspondiente procedimiento.

Sumario:

- La presente Orden Foral tiene por objeto regular los supuestos en los que la presentación de autoliquidaciones y declaraciones tributarias deberá efectuarse de forma obligatoria a través de medios telemáticos, así como la forma de acreditar la identidad en dichas relaciones, que no será otra que a través de la firma electrónica reconocida que se recoge en el apartado 2.b) del mismo artículo 2 del Decreto Foral 40/2006 anteriormente citado.

BOLETÍN N° 232, 2/12/2008 (IVA, IS, IRNR)

ORDEN FORAL 1008/2008, de 20 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas así como las condiciones y los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores por soporte magnético.

Sumario:

- La disposición final segunda del Decreto Foral 64/2008, de 15 de julio, por el que se desarrollan las obligaciones censales y las relativas al número de identificación fiscal, modificó varios artículos del Decreto Foral 94/1996, de 17 de diciembre, por el que se regula la declaración de operaciones con terceras personas y en concreto los artículos 1, obligados tributarios, 2, exclusiones a la obligación de presentación de la declaración, 3, contenido de la declaración, 4, cumplimentación de la declaración y 7, especificaciones de infracciones simples. Como consecuencia de ello se hace necesario modificar el actual modelo de la declaración 347, tanto en su diseño papel como en su diseño físico y lógico, al objeto de adaptarlo a la nueva regulación.

BOLETÍN N° 241, 16/12/2008 (IRPF, IS, IRNR)

ORDEN FORAL 1.068/2008, de 10 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 196 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes). Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rentas y rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros, declaración informativa anual de personas autorizadas y saldos en cuentas de toda clase de instituciones financieras.

Sumario:

- Mediante Orden Foral 1435/2005, de 28 de diciembre, se aprobó el modelo 191 de declaración anual de personas autorizadas en cuentas bancarias, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por soporte magnético o por vía telemática por Editran. La presente Orden Foral aprueba un nuevo modelo 196 que readapta los campos del anterior pero, sobre todo, incorpora en un solo modelo los antiguos modelos 191 y 196, debido a que la información a suministrar en ambos es en parte similar. Así mismo, el nuevo modelo incorpora los cambios introducidos por el Decreto Foral 64/2008, de 15 de julio, por el que se desarrollan las obligaciones censales y las relativas al número de identificación fiscal, en relación con los menores edad. A este respecto, el Decreto Foral establece la obligación de que estas personas se identifiquen mediante número de identificación fiscal en aquellas operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria, e incorpora la obligación, en estos casos, de que consten los datos, tanto del menor como de su representante legal.

BOLETÍN N° 241, 16/12/2008 (PROC)

ORDEN FORAL 1.074/2008, de 11 de diciembre, por la que se regula el pago de ingresos de derecho público de la Diputación Foral de Gipuzkoa a través de la Pasarela de Pagos.

Sumario:

- La Orden de 11 de abril de 2008 de la Consejera de Hacienda y Administración Pública, regula el pago de ingresos de derecho público de la Hacienda General del País Vasco a través de la Pasarela de Pagos. Si bien las modalidades de pago, el funcionamiento, los procedimientos y muchos de los aspectos que se regulan en esta orden serán de aplicación a la Diputación Foral de Gipuzkoa, se entiende necesario realizar alguna matización que refleje las especificidades de nuestra organización.

BOLETÍN N° 242, 17/12/2008 (IBI)

DECRETO FORAL 76/2008, de 9 de diciembre, por el que se modifica el Decreto Foral 6/1999, de 26 de enero, por el que se aprueba el procedimiento para la determinación del valor catastral y el valor comprobado a través del medio de precios medios de mercado, de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

Sumario:

- Teniendo en cuenta que el medio de comprobación previsto en el Decreto Foral 6/1999, de 26 de enero, por el que se aprueba el procedimiento para la determinación del valor catastral y el valor comprobado a través del medio de precios medios de mercado, de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, está sustentado más en un procedimiento de estimación por referencia a los valores catastrales con aplicación de coeficientes multiplicadores, que sobre la estimación a precios medios de mercado, procede adecuar la mención al medio de comprobación utilizado y a la forma real de cálculo. En base a ello, el objeto del presente Decreto Foral es modificar el Decreto Foral 6/1999 para ajustar la comprobación del valor de los inmuebles urbanos que en el mismo se establece al medio de comprobación de estimación por referencia a los valores que figuran en los registros oficiales de carácter fiscal, que no es otro que el valor catastral determinado en el mismo.

BOLETÍN N° 244, 19/12/2008 (IBI)

ORDEN FORAL 1060/2008, de 2 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 291 de declaración informativa en relación con los rendimientos de cuentas de no residentes obtenidos por contribuyentes, sin mediación de establecimiento permanente, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por soporte directamente legible por ordenador.

Sumario:

- La presente Orden Foral tiene por objeto la aprobación de un nuevo modelo 291 que permita el suministro de información a la Administración tributaria por parte del Banco de España o las entidades registradas a que se refiere la normativa de transacciones económicas con el exterior, sobre las cuentas de no residentes y permita por un lado, la incorporación, como dato a suministrar, de los saldos a 31 de diciembre y los saldos medios correspondientes al cuarto trimestre, y por otro, favorecer el intercambio de información con otros países, así como el control recíproco de los contribuyentes no residentes, para lo cual se amplían los campos de datos referentes a los datos identificativos y domicilio.

BOLETÍN N° 246, 23/12/2008 (LGT)

DECRETO FORAL 79/2008, de 16 de diciembre, por el que se desarrolla el procedimiento de comprobación de valores de la Norma Foral General Tributaria.

Sumario:

- El apartado 3 del artículo 129 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria, establece la necesidad de efectuar un desarrollo reglamentario en relación al procedimiento para la designación, en la tasación pericial contradictoria, de peritos terceros y las condiciones del desempeño de su labor entre los colegiados o asociados de los distintos colegios, asociaciones o corporaciones profesio-

nales legalmente reconocidos, que en cada caso se considere oportuno teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes o derechos a valorar, o la designación de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial cuando no exista colegio, asociación o corporación profesional competente por la naturaleza de los bienes o derechos a valorar o profesionales dispuestos a actuar como peritos terceros. Además de dicha previsión reglamentaria, resulta necesario profundizar en determinados aspectos del procedimiento para un mejor fin del mismo. Por todo ello, se aprueba el presente Decreto Foral que desarrolla el procedimiento de comprobación de valores previsto en los artículos 128 y 129 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

BOLETÍN N° 246, 23/12/2008 (IVA)

ORDEN FORAL 1.097/2008, de 16 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 393 de declaración anual –modelo individual– del grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

- A los efectos de posibilitar la presentación de la declaración resumen anual de las entidades dependientes del grupo de entidades, resulta necesario aprobar el modelo correspondiente, así como las formas y lugares de presentación, atendiendo, entre otros aspectos, al procedimiento de devolución al que esté acogido el grupo de entidades.

BOLETÍN N° 246, 23/12/2008 (IRPF)

ORDEN FORAL 1.113/2008 de 17 de diciembre, por la que se determinan los signos, índices o módulos, aplicables a partir de 1 de enero de 2009, de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sumario:

- La disposición adicional segunda de la Orden Foral 1359/2007 de 28 de diciembre, por la que se determinan los signos, índices o módulos, aplicables a partir de 1 de enero de 2008, de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, prevé la posibilidad de modificar la cuantía de los signos, índices o módulos de la actividad de transporte de mercancías por carretera, grupo 722, prevista para el año 2008 en esa Orden Foral, una vez conocido definitivamente el precio medio del gasóleo. Es por ello que, una vez conocido tal dato, en la presente Orden Foral se procede a modificar la cuantía de los módulos de la referida actividad aprobados por aquella Orden Foral, reduciendo su importe.

BOLETÍN N° 247, 24/12/2008 (IRPF)

ORDEN FORAL 1.095/2008, de 16 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la de-

claración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de rendimientos del trabajo, actividades económicas y premios.

Sumario:

- La Orden Foral 1.303/2007, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de rendimientos del trabajo, actividades económicas y premios, incorporó las modificaciones previstas en la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Se ha entendido conveniente modificar el modelo informativo al objeto de facilitar la coordinación de los suministros de información con el resto de Administraciones tributarias, incorporando una nueva clave y modificando determinadas subclaves de identificación de los tipos de rendimientos satisfechos, además de incorporar un nuevo código referido al tipo de contrato de trabajo. Por lo que a las formas de presentación del modelo informativo se refiere, la presente disposición hace referencia a la Orden Foral 1.002/2008, de 18 de noviembre, por la que se establece la obligación a determinados obligados tributarios de presentar declaraciones y autoliquidaciones tributarias mediante su remisión telemática a través del empleo de firma electrónica reconocida y el correspondiente procedimiento. No obstante, considerando que la citada Orden Foral surte efectos a partir del 1 de marzo de 2009 y, por tanto, no afecta a la presentación en plazo de los modelos informativos correspondientes al ejercicio 2008, la disposición adicional única de la presente Orden Foral reconoce la vigencia del segundo párrafo del apartado dos del artículo 2 de la Orden Foral 1.303/2007 en tanto no surta efectos la Orden Foral 1.002/2008, al objeto, tanto de completar el contenido de las disposiciones que se remitan o hagan referencia a dicho precepto, como de aplicar la obligación en él previsto a la presentación del propio modelo 190. El citado párrafo establece que aquellos obligados tributarios que hayan relacionado en el modelo 190 correspondiente al ejercicio 2007, presentado en la Diputación Foral de Gipuzkoa, 25 o más registros de declarados correspondientes a abonos en concepto de rendimientos del trabajo, estarán obligados a presentar el modelo 190 por vía telemática y mediante el empleo de firma electrónica reconocida.

BOLETÍN N° 247, 24/12/2008 (IRPF)

ORDEN FORAL 1.112/2008, de 17 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa anual sobre de donativos, aportaciones y disposiciones.

Sumario:

- Al objeto de incorporar todas las novedades y modificaciones, a través de la presente Orden Foral se procede a aprobar un nuevo modelo 182.

BOLETÍN N° 250, 30/12/2008 (IS)

NORMA FORAL 8/2008, de 23 de diciembre, por la que se modifica la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

Sumario:

- En los últimos meses los indicadores están mostrando que la actividad económica ha entrado en un proceso de ralentización que afecta a muchos sectores de la economía de forma que se están viendo afectadas muchas de las sociedades guipuzcoanas. Los factores causantes de dicho proceso tienen origen en causas tanto internas como externas. Entre las externas, se pueden señalar la situación económica internacional y el alza continuada del precio del crudo, y entre las internas la inflación, con una importante subida de los precios de alimentos y materias primas, y el incremento del coste del dinero. Todo ello provoca una desaceleración de la economía guipuzcoana, que también se ha producido en el resto de economías europeas. Para hacer frente a la crisis económica, es necesario utilizar las políticas fiscales como instrumento fundamental para avanzar en el estado de bienestar y profundizar en la cohesión social. Con esa intención se aprueba la presente reforma, que pretende alcanzar varios objetivos. Por una parte, aminorar el impacto de la crisis promoviendo instrumentos fiscales que incentiven el empleo, pilar básico para la sociedad guipuzcoana. Asimismo, se fomenta la competitividad y la innovación en las empresas, bonificando la inversión de los beneficios en materia de innovación y empleo. Por otra parte, todo este conjunto de medidas se aprueba con el ánimo de otorgar a la sociedad guipuzcoana la estabilidad y seguridad jurídica necesarias, para hacer frente con éxito a la situación de crisis económica.

BOLETÍN N° 251, 31/12/2008 (PR)

NORMA FORAL 9/2008, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los presupuestos generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2009.

Sumario:

- El presupuesto para 2009 tiene la orientación adecuada para poder afrontar con éxito los retos que plantea el incierto entorno económico. Para ello, la Diputación Foral de Gipuzkoa a través de su Presupuesto favorece el crecimiento y la estabilidad económica ante la preocupante evolución del ciclo económico.

BOLETÍN N° 251, 31/12/2008 (PROC)

DECRETO FORAL 83/2008, de 23 de diciembre, por el que se modifica el Decreto Foral 117/1999, de 21 de diciembre, por el que se desarrollan diversas disposiciones que establecen obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria.

Sumario:

- Estas modificaciones en el ámbito de las obligaciones de información pretenden, fundamentalmente, permitir el acceso de la Administración tributaria a determinada información necesaria para la adecuada gestión de los tributos. Al mismo tiempo, se pretende avanzar en la coordinación entre los modelos informativos aprobados por las distintas Administraciones tributarias, al objeto de facilitar a los obligados tributarios su cumplimentación, y a la Administración tributaria el tratamiento de los datos aportados.

BOLETÍN N° 251, 31/12/2008 (IRPF)

DECRETO FORAL 84/2008, de 23 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el ejercicio 2009 para la determinación de las ganancias y pérdidas patrimoniales del citado Impuesto.

Sumario:

- A través del presente Decreto Foral se modifica el contenido del régimen especial de tributación aplicable a los trabajadores desplazados, estableciendo la posibilidad de que el Diputado o la Diputada Foral de Hacienda y Finanzas sustituya la obligación de autoliquidar de los contribuyentes acogidos a este régimen por una obligación de declarar. Por lo que respecta a los rendimientos del trabajo, se modifica el artículo regulador de las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia, en atención a las circunstancias específicas que concurren en los conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera, estableciendo una regla especial en materia de asignaciones para gastos normales de estancia en cuya virtud no precisarán justificación en cuanto a su importe los gastos de estancia que no excedan de determinada cuantía. Esta medida se incorpora con efectos 1 de enero de 2008. Por otra parte, la Norma Foral 3/2008, de 9 de julio, por la que se aprueban medidas fiscales para incentivar la actividad económica, de adaptación del Impuesto de Sociedades a la reforma contable y otras medidas tributarias, ha modificado, entre otras disposiciones, el artículo 117 de la Norma Foral 10/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa incorporando una nueva obligación de suministro de información, relativa a los partidos políticos.

BOLETÍN N° 251, 31/12/2008 (IRPF)

DECRETO FORAL 85/2008, de 23 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de amortizaciones, deducción por creación de empleo y régimen fiscal de ajustes de primera aplicación de los nuevos Planes de Contabilidad.

Sumario:

- Procede ejercitar la habilitación normativa contenida en la Norma Foral 3/2008 y, con respeto a los principios de neutralidad fiscal de los efectos de la reforma contable, establecer las normas relativas a las consecuencias fiscales de la primera aplicación de los nuevos Planes de Contabilidad.

COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO (BOPV)

BOLETÍN N° 250, 31/12/2008 (PR)

LEY 19/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi para el ejercicio 2009.

Sumario:

- Se aprueban los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi para el ejercicio 2009 en los términos establecidos en la presente Ley.

COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA (BON)

BOLETÍN N° 90, 23/07/2008 (IJ)

DECRETO FORAL 83/2008, de 15 de julio, por el que se modifica el Reglamento del Juego del Bingo, aprobado por Decreto Foral 44/2002, de 25 de febrero.

Sumario:

- El juego del bingo está regulado en la Comunidad Foral de Navarra por el Reglamento del Juego del Bingo, aprobado por Decreto Foral 44/2002, de 25 de febrero. Su evolución, su conveniente armonización con el régimen que hoy regula su desarrollo en otros ámbitos, la posibilidad de establecimiento de nuevas modalidades de juego, así como la eventual incorporación de nuevas tecnologías que hoy están disponibles en el mercado, conducen necesariamente a una renovación de la normativa que rige su organización y explotación en Navarra. Ello no obstante, ahora resulta prioritaria para la sostenibilidad del sector la modificación, estrictamente material, de la cuantía y distribución, de los porcentajes de los ingresos destinados a premios en el desarrollo de dicho juego, actualmente establecidos en el referido Reglamento del Juego del Bingo, aprobado por Decreto Foral 44/2002.

BOLETÍN N° 98, 11/08/2008 (PROC)

DECRETO FORAL 79/2008, de 30 de junio, por el que se modifica el Decreto Foral 129/2002, de 17 de junio, por el que se regulan los plazos máximos de duración de diversos procedimientos tributarios y los efectos producidos por el silencio administrativo.

Sumario:

- Los cambios que se han producido en materia tributaria desde la entrada en vigor del Decreto Foral 129/2002, hacen necesario introducir variaciones en la regulación de los plazos máximos de dura-

ción de determinados procedimientos tributarios, así como en los efectos producidos por el silencio administrativo. Las modificaciones que se introducen en el Decreto Foral 129/2002, se refieren exclusivamente a su Anexo, es decir, a procedimientos tributarios para los que expresamente se señalan tanto los plazos máximos de duración como los efectos del silencio administrativo. Esas modificaciones tienen su base, por una parte, en los cambios introducidos en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (solicitudes de inclusión o de baja en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos y en el Registro de Operadores Intracomunitarios; aplicación del tipo reducido en determinados vehículos para minusválidos; y procedimientos relacionados con reconocimiento de derechos de determinadas entidades o establecimientos de carácter social) y, por otra, en la normativa relacionada con las obligaciones de facturación, regulada en el Decreto Foral 205/2004, de 17 de mayo.

BOLETÍN N° 111, 10/09/2008 (IIIEE, IPS)

ORDEN FORAL 168/2008, de 5 de agosto, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 172/2000, de 19 de septiembre, por la que se aprueban modelos de declaraciones, en pesetas y en euros, y se establecen normas de gestión correspondientes a los Impuestos Especiales y al Impuesto sobre las Primas de Seguros.

Sumario:

- La Orden Foral 172/2000, de 19 de septiembre, aprobó modelos de declaración correspondientes a los Impuestos Especiales y al Impuesto sobre las Primas de Seguros, ordenando asimismo sus plazos de presentación. En este momento, con la finalidad de facilitar el cumplimiento por los sujetos pasivos de sus obligaciones tributarias, y de avanzar en el perfeccionamiento de la gestión de los tributos, se considera oportuno modificar determinados plazos de presentación relativos a las mencionadas declaraciones, que serán de aplicación a los períodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2009. El artículo 18.3 de la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales, indica que el Departamento de Economía y Hacienda establecerá el lugar, forma, plazos e impresos en los que los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria.

BOLETÍN N° 129, 22/10/2008 (LGT)

ORDEN FORAL 184/2008, de 15 de septiembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se otorga el carácter de justificante de pago a determinados documentos emitidos por las entidades de depósito colaboradoras de la Hacienda Tributaria de Navarra.

Sumario:

- La Orden Foral contiene dos anexos. En el Anexo I se establece la fórmula para la generación automática del número de carta de pago que deberá figurar en el recibo. En el Anexo II se relacionan los mode-

los de carta de pago normalizados respecto de los cuales se admitirá la emisión del recibo por parte de las entidades de depósito colaboradoras.

BOLETÍN Nº 132, 29/10/2008 (IVA)

ORDEN FORAL 194/2008, de 13 de octubre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 227/2004, de 29 de junio, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se crea el Registro de Operadores Intracomunitarios.

Sumario:

- Se ha constatado que el mecanismo de fraude al Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones intracomunitarias opera con muy diversas modalidades, pero es indudable que la máxima eficacia de la lucha contra ese tipo de fraude se obtiene cuando se dificulta que determinadas personas o entidades intervengan en el mercado, objetivo que sólo puede alcanzarse a través de medidas preventivas. El adecuado control del Registro de Operadores Intracomunitarios resulta un elemento preventivo de especial importancia en la lucha contra el fraude en el Impuesto sobre el Valor Añadido. La experiencia acumulada en la gestión del Registro de Operadores Intracomunitarios aconseja modificar su regulación en varios aspectos.

BOLETÍN Nº 140, 17/11/2008 (IRPF, IVA, IS)

LEY FORAL 18/2008, de 6 de noviembre, de medidas para la reactivación de la economía de Navarra 2009-2011.

Sumario:

- La actual coyuntura económica presenta una clara desaceleración de la actividad tanto a nivel internacional como nacional, lo que indudablemente va a producir sus efectos en la economía navarra. Estas circunstancias tienen su origen en la crisis financiera internacional, en la notable escalada de los precios del petróleo y en el encarecimiento a nivel mundial de las materias primas; pero, además, en España se ha visto acompañada por una brusca paralización del sector de la construcción residencial que, hasta fechas recientes, había sido uno de los motores de la economía nacional. Este conjunto de fenómenos económicos adversos, todos de gran impacto, hacen prever un escenario económico muy desfavorable a corto y medio plazo. El Gobierno de Navarra, consciente de esta situación, ha cifrado sus objetivos en intentar afrontar esta negativa situación económica incidiendo, desde hace meses, en varias líneas de la acción política.

BOLETÍN Nº 150, 10/12/2008 (V)

DECRETO FORAL 116/2008, de 24 de noviembre, por el que se crea el Consejo del Juego de Navarra y se regula su composición, organización y funcionamiento.

Sumario:

- Entre las determinaciones contenidas en la referida Ley Foral 16/2006 se prevé que el Gobierno de Navarra procederá a la creación del Consejo del Juego de Navarra, como órgano consultivo y de participación en relación con el juego y las apuestas, en el que confluirán el Departamento de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra que tenga atribuida la competencia en materia de juego y apuestas, del cual dependerá orgánicamente, así como aquellos que tengan atribuidas competencias relacionadas con dicha actividad, además de las organizaciones más representativas de intereses de carácter empresarial, sindical o social en relación con el juego y las apuestas.

BOLETÍN N° 156, 24/12/2008 (IRPF, IS, IRNR)

ORDEN FORAL 208/2008, de 24 de noviembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 196, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes). Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidos por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros, declaración informativa anual de personas autorizadas y de saldos en cuentas en toda clase de instituciones financieras.

Sumario:

- El modelo 196, que se aprueba a través de esta Orden Foral, amplía su contenido, ya que incluye toda la información a la que se ha hecho referencia, relativa a las cuentas en toda clase de instituciones financieras, abarcando, tanto la que ya se incluía en esta declaración hasta la actualidad, como la que correspondía al modelo 191 que, a partir de la entrada en vigor de esta Orden Foral, deja de existir.

BOLETÍN N° 158, 29/12/2008 (IRPF)

ORDEN FORAL 219/2008, de 16 de diciembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo, de determinadas actividades empresariales y profesionales, premios y determinadas imputaciones de renta, y se establecen los diseños físicos y lógicos para su presentación por soportes directamente legibles por ordenador y las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de Internet.

Sumario:

- Procede aprobar un nuevo modelo de declaración resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta efectuados, modelo 190, en sustitución del aprobado por la Orden Foral 205/1999, de 2 de noviembre. En esta Orden Foral se incluyen los diseños físicos y lógicos para su presentación por soportes di-

rectamente legibles por ordenador, así como las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de Internet.

BOLETÍN N° 159, 31/12/2008 (PR)

LEY FORAL 21/2008, de 24 de diciembre, de Presupuestos Generales de Navarra para el año 2009.

Sumario:

- Ley Foral 21/2008, de 24 de diciembre, de Presupuestos Generales de Navarra para el año 2009.

BOLETÍN N° 159, 31/12/2008 (IRPF, IP,IS,ISD,ITP, LGT, IIEE)

LEY FORAL 22/2008, de 24 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

Sumario:

- Las medidas del Gobierno de Navarra en la materia de política fiscal tienen una doble expresión: la política presupuestaria, que se plasma en el proyecto de Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra, y la política tributaria, que se concentra en su mayor parte en este proyecto de Ley Foral de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias. En definitiva, este último se dirige a establecer la política tributaria del Gobierno de Navarra con el propósito de cimentar y asegurar su política presupuestaria.

ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (BOE)

BOLETÍN N° 256, 23/10/2008 (LGT)

Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre, por la que se aprueba el modelo 347 de Declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación.

Sumario:

- La aprobación de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de julio de 2004, hacía necesaria la aprobación de normas reglamentarias que completaran el régimen jurídico tributario, en particular, las normas comunes sobre los procedimientos tributarios y la regulación de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección. Con esta finalidad el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los

procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Considerando las importantes modificaciones introducidas por el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, a las que se ha hecho referencia en los párrafos anteriores, es necesario aprobar un nuevo modelo 347 de Declaración anual de operaciones con terceras personas a través del cual se pueda suministrar la información legalmente exigida, recogiendo los citados cambios normativos, así como estableciendo la posibilidad de presentación de declaraciones complementarias o sustitutivas tal y como éstas se definen en el artículo 118 del Reglamento General de aplicación de los tributos.

BOLETÍN N° 271, 10/11/2008 (IRNR)

ORDEN EHA/3202/2008, de 31 de octubre, por la que se aprueba el modelo 291 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración informativa de cuentas de no residentes», así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por soporte directamente legible por ordenador, y se establece el procedimiento para su presentación telemática por teleproceso.

Sumario:

- La presente Orden tiene por objeto la aprobación del modelo 291 que permita el cumplimiento de determinadas obligaciones. Este modelo se presentará, como ya sucedía con los anteriores, en soporte directamente legible por ordenador o por vía telemática por teleproceso.

BOLETÍN N° 278, 18/11/2008 (IS)

REAL DECRETO 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

Sumario:

- El presente real decreto tiene por objeto principal el desarrollo reglamentario de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en materia de operaciones vinculadas, mediante la modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades al objeto de adaptarlo al nuevo régimen de estas operaciones contenido en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo.

BOLETÍN N° 278, 18/11/2008 (IRNR)

REAL DECRETO 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

Sumario:

- El presente real decreto tiene por objeto la aprobación del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, desarrollándose de esta forma la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, introducida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

BOLETÍN N° 278, 18/11/2008 (IRPF, IS, IRNR)

ORDEN EHA/3300/2008, de 7 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 196, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes). Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidos por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros, declaración informativa anual de personas autorizadas y de saldos en cuentas de toda clase de instituciones financieras.

Sumario:

- La Orden de 26 de noviembre de 1999, modificada por las Órdenes HAC/2752/2002, de 29 de octubre y HAC/2990/2003, de 21 de octubre, aprobó el modelo 196, en pesetas y en euros, del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes), en relación con las rentas o rendimientos obtenidos por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación obligatoria de los citados modelos por soporte directamente legible por ordenador.

BOLETÍN N° 292, 4/12/2008 (IVA)

ORDEN EHA/3480/2008, de 1 de diciembre, por la que se modifican la Orden EHA/3397/2006, de 26 de octubre, por la que se aprueban los modelos 390 y 392 de declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y el modelo 430 de declaración del Impuesto sobre las Primas de Seguros, así como el anexo II de la Orden EHA/3020/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo 190 y el artículo tercero de la Orden EHA/3895/2004, de 23 de noviembre por la que se aprueba el modelo 198.

Sumario:

- Una vez aprobados los distintos modelos de autoliquidación, es necesario aprobar nuevos modelos 390 «Declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido» y 392 «Grandes Empresas».

BOLETÍN N° 292, 4/12/2008 (IRPF)

ORDEN EHA/3481/2008, de 1 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas, los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática.

Sumario:

- El desarrollo de la Ley General Tributaria, ha requerido la aprobación de diversas normas reglamentarias entre las que se encuentra el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos cuyo objetivo es el desarrollo de las normas comunes sobre los procedimientos tributarios y la regulación de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección. En particular, en el capítulo V del título II del citado Reglamento se desarrollan los artículos 93, 94 y 95 de la Ley General Tributaria relativos a las obligaciones de información y el carácter reservado de los datos tributarios. Por lo que se refiere a las obligaciones de información de carácter general, se incorporan al reglamento las normas relativas a la presentación de determinadas declaraciones informativas que hasta ahora estaban reguladas en diversos reales decretos. Concretamente, el artículo 39 del citado Reglamento establece la obligación de suministro de información de las entidades que sean depositarias de valores mobiliarios, las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, las entidades comercializadoras en España, los representantes de las entidades gestoras que operen en régimen de libre prestación de servicios, las entidades aseguradoras, los representantes de las entidades aseguradoras que operen en régimen de libre prestación de servicios, así como las entidades financieras, de presentar, según los casos, una declaración informativa anual sobre la valoración conforme al artículo 15 de la Ley 19/1991, del 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio de las acciones y participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas, de los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados ambos en mercados organizados, del valor liquidativo a 31 de diciembre de las acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de las correspondientes instituciones de inversión colectiva, del valor de rescate a 31 de diciembre de seguros de vida, y del valor de capitalización a 31 de diciembre de las rentas temporales o vitalicias.

BOLETÍN N° 293, 5/12/2008 (IRPF)

ORDEN EHA/3525/2008, de 20 de noviembre, por la que se establece el procedimiento para la declaración de la exención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de determinados premios literarios, artísticos o científicos.

Sumario:

- El artículo 7.1) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

cas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, establece la exención de los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, remitiendo al desarrollo reglamentario la determinación de las condiciones que los mismos deben reunir. El desarrollo reglamentario del precepto anterior, se recoge en el artículo 3 del Reglamento del citado Impuesto, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. El apartado 2 de dicho artículo, ha introducido la posibilidad de que el órgano competente para declarar la exención, declare también la pérdida del derecho a su aplicación en el supuesto en que las sucesivas convocatorias modificasen los términos que hubieran sido tomados en consideración a efectos de conceder la exención, o se incumpla alguno de los requisitos exigidos para su aplicación. Actualmente, el procedimiento para declarar la exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de determinados premios literarios, artísticos o científicos se encuentra regulado en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 5 de octubre de 1992. Dado el tiempo transcurrido desde la aprobación de dicha norma y las modificaciones introducidas por el Real Decreto 439/2007, resulta necesario dictar una nueva Orden reguladora del procedimiento en la que, con el objeto de garantizar el cumplimiento de las condiciones establecidas para seguir disfrutando del beneficio fiscal en sucesivas convocatorias, se estipulen los requisitos que han de cumplir las entidades convocantes. Asimismo, debe tenerse en cuenta la entrada en vigor del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado mediante el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que introduce en los artículos 136 y 137 la regulación general del procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado. El artículo 3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que, a la vista del cumplimiento de los requisitos exigidos, la exención será declarada por el órgano competente de la Administración tributaria, de acuerdo con el procedimiento que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda. En este sentido, el artículo 4.2.k) de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias, establece que corresponde al titular del Departamento de Gestión Tributaria el acuerdo por el que se resuelva sobre la exención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de determinados premios literarios, artísticos o científicos, así como la declaración de la pérdida del derecho a su aplicación. Por su parte, el artículo 4.1.s) atribuye la tramitación del procedimiento al Departamento de Gestión Tributaria.

BOLETÍN N° 305, 19/12/2008 (ITP, ISD, IEDMT)

ORDEN EHA/3697/2008, de 11 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.

Sumario:

- Para la elaboración de las tablas de modelos y precios se han utilizado las publicaciones de las asociaciones de fabricantes y vendedores de medios de transporte, así como las indicaciones sobre nuevos vehículos de los propios fabricantes. Esta Orden mantiene la tabla de porcentajes de depreciación conteni-

da en el anexo IV de la Orden de 15 de diciembre de 1998, por considerar que sigue siendo adecuada a la realidad del mercado del automóvil y a la depreciación que sufren los vehículos.

BOLETÍN N° 310, 25/12/2008 (IP)

LEY 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

Sumario:

- Esta Ley tiene por objeto la introducción de diversas modificaciones en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Además, se introducen sendas disposiciones en el ámbito del Impuesto sobre Actividades Económicas y del Impuesto sobre las Primas de Seguros para dar cumplimiento a los Acuerdos alcanzados por la Administración General del Estado con los representantes del sector del transporte por carretera con el fin de paliar los efectos que la elevación del precio de los combustibles viene ocasionando en dicho sector.

BOLETÍN N° 312, 29/12/2008 (IVA)

REAL DECRETO 2126/2008, de 26 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, así como el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Sumario:

- Una vez realizada la oportuna revisión de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, concretamente a través de la modificación de sus artículos 115 y, fundamentalmente, 116, el presente real decreto tiene por finalidad esencial arbitrar un sistema de devolución mensual de carácter voluntario para los sujetos pasivos. Este sistema se fundamenta en los principios de generalidad en su ámbito subjetivo y de simplicidad en su planteamiento, sin perjuicio de que se salvaguarde la necesaria lucha contra el fraude fiscal a través del establecimiento de unos requisitos básicos de acceso y permanencia en el mismo.

EUSKADIKO ZERGA-KOORDINAZIORAKO ORGANOA ÓRGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA DE EUSKADI

Gaztelako Atea kalea, 15/ Portal de Castilla, 15 zkia.
01007 VITORIA-GASTEIZ
Telefonoa: 945 - 01 67 70
Fax zkia.: 945 - 01 67 71

HARPIDETZARAKO BULETINA/BOLETÍN DE SUSCRIPCIÓN

IZEN-DEITURAK/NOMBRE Y APELLIDOS:
I.F.Z. edo E.N.A./N.I.F o D.N.I.:
HELBIDEA/DOMICILIO:
HERRIA/MUNICIPIO:
POSTA-KODEA/CÓDIGO POSTAL:
LURRALDEA/PROVINCIA:
TELEFONO zk.: FAX zk.:

- URTEKO HARPIDETZA/SUSCRIPCIÓN ANUAL: 3 ale/vol. 30,34 euro (BEZ % 4a barne/IVA 4% incluido.)
 ALE BAT/NÚMERO SUELTO: 12,14 euro (BEZ % 4a barne/IVA 4% incluido.)

DATA/FECHA: IZENPEA/FIRMA:

ORDAINTZEKO MODUA/FORMA DE PAGO

- Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoaren izenean izendun txekea eta bidali honako helbide honetara: Gaztelako Atea, 15 zk, 1007 VITORIA-GASTEIZ.
Cheque nominativo a favor de Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi y remitir a la siguiente dirección: Calle Portal de Castilla, n.º 15, 1007 VITORIA-GASTEIZ.
- Banku-transferentzia 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:

