

ZERGA
ZERGA
ZERGA

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIO-
ORGANOA

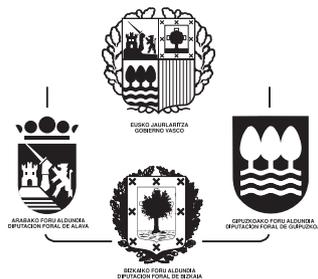


ORGANO
DE COORDINACION
TRIBUTARIA DE EUSKADI

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA
DEL PAÍS VASCO

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI

1
2009

ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Fernando de la Hucha Celador (Lehendakaria/Presidente)
Manuela Escribano Riego (Zuzendaria/Director)
Josu Zubiaga Nieva, José Rubí Cassinello, Aitor Orena Domínguez, José Ramón Martínez Martínez

ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

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

ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN

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

ARGITARATZAILEA/EDITA

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

AZALA/PORTADA

José Luis Robertson Mendizabal

INPRIMAKETA/IMPRESIÓN

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

LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL

VI-522/93

ISSN - 1133 - 5130

<http://octe@ej-gv.es>

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

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

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

Idazlana argitaratzeak ez du, derrigorrez, bertan jakinarazi diren aburuekiko adostasunik adierazi nahi, iritziak 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 10/12/2008 hasta 30/09/2009

13

Actualidad Bizkaia. Normativa desde 26/11/2008 hasta 28/09/2009

18

Actualidad Gipuzkoa. Normativa desde 16/11/2008 hasta 30/09/2009

47

Actualidad Unión Europea. Informe de Fiscalidad de la Unión Europea 1/2009 (Diciembre 2008 – Junio 2009)

58

Estudios y Colaboraciones

Vías de resolución de discrepancias entre las administraciones tributarias en relación con la domiciliación de los contribuyentes en el Concierto Económico.

Gemma Martínez Bárbara (DFB)

89

La Junta Arbitral del Concierto Económico: pasado, presente y futuro.

Isabel Alonso Anduiza (DFG)
Luis J. Izquierdo Pérez (DFG)

109

El régimen especial aplicable en el IVA a los servicios prestados por vía electrónica: principales cuestiones.

Juan Calvo Vérguez
(Universidad de Extremadura)

123

Referencias

RESOLUCIONES JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

- RESOLUCIÓN 1/2008 - EXPEDIENTE 1/2008. IVA – Domicilio fiscal de las personas jurídicas

145

- RESOLUCIÓN 7/2009 - EXPEDIENTE 10/2008. IVA – gasto fiscal biocarburantes

156

- RESOLUCIÓN 9/2009 - EXPEDIENTE 13/2008. IVA – domicilio fiscal de las personas jurídicas

166

- RESOLUCIÓN 10/2009 - EXPEDIENTE 17/2008. IVA – traslado de saldos entre Administraciones

178

- RESOLUCIÓN 12/2009 - EXPEDIENTE 20/2008. IVA – traslado de saldos entre Administraciones

190

CONSULTAS OCTE

203

ESTADÍSTICAS

Recaudación por Tributos Concertados:

- Recaudación Enero-Julio 2009
Juan Carlos García Amézaga

219

Normativa Tributaria 1 enero - 30 set. 2009

Territorio Histórico de Álava	227
Territorio Histórico de Bizkaia	247
Territorio Histórico de Gipuzkoa	266
Comunidad Autónoma del País Vasco	285
Comunidad Foral de Navarra	286
Administración del Estado	297

E ditorial

La sección de *Actualidad Fiscal* del presente número de Zergak contiene las disposiciones normativas de naturaleza tributaria más relevantes aprobadas en cada uno de los Territorios Históricos desde el pasado mes de diciembre de 2008. Los comentarios a estas disposiciones, elaborados por los servicios de normativa tributaria o política fiscal de cada una de las Diputaciones Forales, nos acercan a su contenido.

A subrayar dentro de estas normas, las medidas tributarias aprobadas de cara al ejercicio 2009, entre las que, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cabe citar las diversas actualizaciones de las cuantías que delimitan el carácter subjetivo del impuesto, reducción por tributación conjunta, deducción general y deducciones personales y familiares, así como la deflactación de la tarifa del impuesto. Asimismo se adoptan diversas medidas tendentes a flexibilizar la regulación de las cuestiones relacionadas en este impuesto con la vivienda, dada las delicadas situaciones personales provocadas por la evolución del mercado inmobiliario y de los tipos de interés.

Sin embargo, por su calado, la modificación más importante producida en nuestro sistema tributario la constituye sin duda la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio en los Territorios de Álava y Bizkaia, no sólo por el hecho en sí que supone la desapa-

Zergak aldizkariaren zenbaki honetan, *Zergak gaur egun* atalean lurralde historikoetan 2008ko abenduaz geroztik zergen arloan onartu diren xedapen arauemailerik garrantzitsuenak bildu dira. Foru aldundi bakoitzean zergen arloko arauetz edo zerga politikaz arduratzen den zerbitzuak bere esparruko xedapenak azaldu ditu, zertan eragingo duten argitu nahian.

Xedapen horien artean, 2009ko ekitaldirako onartu diren zergen arloko neurriak nabarmendu behar dira. Zerga zehatzetara etorrira, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arautegian, esaterako, ondokoak zehazteko aplikatzen diren zenbatekoak eguneratu dira: kargapeko subjektua izatea, baterako ordainketagatiko murrizketa, kenkari orokorra eta familia kenkariak, eta Zergaren tarifaren deflaktazioa. Halaber, hainbat neurri ezarri dira zerga horren ordainketaren arautegia malgutzeko etxebizitzari dagokionez, kontuan harturik nola aldatu duen egoera higiezinaren merkatuaren eta korritu tasen bilakaerak.

Hala ere, eraginaren aldetik gure zerga sisteman egin den aldaketarik garrantzitsuen Araban eta Bizkaian gertatu da, bi lurralde horietan Ondarearen gaineko Zerga ezabatu baita. Izan ere, kontua ez da berez zerga hori, aspaldion European

rición de esta figura tributaria, en franca regresión en Europa, sino por su mantenimiento en uno de los Territorios, el Territorio Histórico de Gipuzkoa, lo que ha provocado una situación insólita desde la entrada en vigor de los modernos Concierptos.

Debe resaltarse asimismo la modificación operada en los reglamentos del Impuesto sobre Sociedades encaminadas a facilitar la aplicación de la deducción por actividades de I+D+i a las sociedades sujetas a la normativa foral del impuesto.

Esta modificación tiene su origen en el acuerdo alcanzado en esta materia entre SPRI, Sociedad para la Promoción y Reconversión Industrial, dependiente del Gobierno Vasco y las tres Haciendas Forales el pasado 29 de abril de 2009, importante aportación en el ámbito de cooperación interinstitucional.

Así, las empresas vascas pueden solicitar a SPRI la emisión de Informes Técnicos de Calificación sobre los proyectos de I+D+i que se encuentren desarrollando. La emisión de este informe por parte de SPRI, vinculará a la Administración tributaria en lo que se refiere a la naturaleza y calificación de la actividad como investigación, desarrollo o innovación.

Los proyectos que se han presentado a través de la web de Spri para acceder y ser beneficiarios de las ayudas de programas relativos a I+D del Departamento de Industria e Innovación del Gobierno Vasco (1.400 proyectos aproximadamente), recibirán directamente su informe. El resto de las empresas que deseen recibir el mencionado Informe Técnico, deberán cursarlo por medio de la página web de Spri, antes del 31 de diciembre, con el fin de disponer, en su caso, del informe antes de la finalización del plazo de presentación del Impuesto de Sociedades. La evaluación y posterior informe es un servicio de carácter gratuito que Spri oferta a las empresas vascas. El objetivo tanto de SPRI como de las instituciones forales, es incentivar, impulsar y fomentar las actividades de investigación, desarrollo e innovación en las empresas vascas.

atzeraka ari dena, ezabatu izana, baizik eta Gipuzkoako Lurralde Historikoan mantentzea, ondorioz gaur egungo egoera aro modernoan kontzertuak indarrean jarri zirenetik inoiz ez bezalakoa da eta.

Horrez gainera aipatu behar da Sozietateen gaineko Zergaren araudietan aldaketa bat egin dela Zergaren foru araudiei lotutako sozietateek errazago aplikatu ahal izan dezaten I+G+b jarduerengatikoenkaria.

Aldaketa horren eragilea Eusko Jaurlaritzaren mendeko Industriaren Sustapen eta Eraldaketarako Baltzuek (SPRI) eta hiru foru aldundiek 2009ko apirilaren 29an sinatutako akordioa izan da. Akordio hori funtsezko ekarpena izan da erakundeen arteko lankidetzarako.

Horren arabera, euskal enpresek prestatzen ari diren I+G+b proiektuak kalifikatzeko txosten teknikoak eskatu ahal izango dizkiote SPRIri. SPRIk halako txostena ematen duenean, bertan ezarritakoa loteslea izango da Zerga Administrazioarentzat, jarduera ikerketakoa, garapenakoa edo berrikuntzakoa den argitzeari dagokionez.

SPRIren web orriaren bitartez 1.400 proiektu inguru aurkeztu dira Eusko Jaurlaritzako Industria eta Berrikuntza Sailak I+G programetarako ematen dituen laguntzak jasotzeko; horiek guztiek zuzenean jasoko dute txostena. Aipatutako txosten teknikoa jaso nahi duten gainerako enpresek eskaera aurkeztu behar dute SPRIren web orriaren bitartez abenduaren 31 baino lehen. Horrela, Sozietateen gaineko Zergaren aitortpena aurkezteko epealdia amaitu aurretik eduki ahal izango dute esku artean. SPRIk dohain eskaintzen dizkie euskal enpresei ebaluazioa eta txostena. SPRIren zein foru erakundeen helburuak dira euskal enpresetan ikerketa, garapena eta berrikuntza sustatzea, bultzatzea eta laguntzea.

También se han producido a lo largo de este periodo modificaciones relevantes en la imposición indirecta. El año se ha abierto con la incorporación del sistema de devoluciones mensuales en el Impuesto sobre el Valor Añadido, sistema que amplía a todos los contribuyentes la posibilidad de recuperar los excesos de IVA soportado sobre el devengado con periodicidad mensual, lo que implica una importante mejora financiera respecto de la regulación previa de las devoluciones en este impuesto.

A destacar asimismo el incremento de los tipos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y del Impuesto sobre Hidrocarburos el pasado mes de junio, impuestos que conjugan una gran potencia recaudatoria con objetivos extratributarios, sanitarios y medioambientales.

Otra noticia que debe destacarse es el pronunciamiento que el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas confirmando las decisiones de la Comisión sobre determinadas medidas tributarias vascas en el Impuesto sobre Sociedades calificadas como ayudas estatales incompatibles con el mercado común. Debe puntualizarse que nuestras haciendas no cuestionaban ya en este procedimiento la calificación de las medidas como ayudas, calificación que en materia tributaria ha sufrido una evolución constante a lo largo de estos años. Se cuestionaba únicamente la obligación de la recuperación de las ayudas, dadas las circunstancias que rodearon a estos expedientes, fundamentalmente la duración de la fase de examen preliminar de alguna de las medidas, más de seis años y medio entre el momento en que la Comisión tuvo conocimiento de los regímenes de ayudas controvertidos y el momento en que inició el procedimiento de investigación formal en el caso de las medidas de 1993. Considera el Tribunal que tal duración no vulneró los principios de seguridad jurídica y de buena administración, imputando la responsabilidad de esta dilación a las autoridades nacionales, quienes,

Aurrekoetz gainera, zeharkako zergetan ere aldaketa garrantzitsuak gertatu dira hizpide dugun aldian. Urteko lehen aldaketa hauxe izan da: Balio Erantsiaren gaineko Zergan hileko itzulketen sistema ezarri da; horri esker zergadun guztiek hileru berreskuratu ahal dituzte BEZaren kargatik jasandako gehiegizko kopuruak. Aldaketa honek finantza hobekuntza nabarmena ekarriko du Zergaren itzulketei buruzko aurreko erregulazioarekin alderatuta.

Gainera, joan den ekainean Tabakoaren gaineko Zergaren eta Hidrokarburoen gaineko Zergaren tasak gehitu ziren. Bi zerga horiei esker diru asko biltzen da, eta gainera finantzakoez aparteko beste helburu batzuk ere badituzte osasunaren eta ingurumenaren arloetan.

Beste alde batetik, aipatu beharrekoa da Europako Erkidegoetako Lehen Auzialdiko Auzitegiak berretsi egin dituela Batzordeak EAEn Sozietateen gaineko Zergari buruz indarrean jarritako neurri batzuez emandako ebazpena. Hau da, Auzitegiak berretsi du estatu laguntzak direla eta bateraezinak direla merkatu bateratuarekin. Hori dela-eta argitu behar da gure ogasunek ez dutela ezbaian jartzen laguntzen kalifikazioa. Izan ere, aspaldiko urteotan haien kalifikazioa behin eta berriro aldatu da zergen arloan. Aitzitik, gauza bat bakarrik zegoen auzitan, laguntzak berreskuratu beharra, espediente horietan izan ziren inguruabar bereziak kontuan edukita, batez ere neurri batzuen aurretiazko azterketaren fasearen iraupena. Hain zuzen ere, sei urte eta erdi baino gehiago igaro dira Batzordeak ika-mikak sortu dituzten laguntzen araubideen berri jakin zuenetik ikerketa formala abiarazi zuen arte (1993ko neurriak). Auzitegiaren ustez bi gertaeren artean hainbeste denbora pasatu izanak ez zituen urratu segurtasun juridikoaren eta administrazio onaren printzipioak, luzapenaren errua, bere ustez, nazio agintaritzarena izan baitzen. Auzitegiaren hitze-

en palabras del Tribunal, no aportaron a la Comisión las informaciones oportunas que ésta les solicitó.

El apartado de actualidad dedicado a la Unión Europea comienza en el ámbito de la imposición directa con el informe de la Comisión del pasado mes de abril sobre la aplicación de la Directiva sobre intereses y cánones, Directiva 2003/49/CE, analizando particularmente la transposición de esta Directiva a la normativa de cada uno de los Estados miembros. Este análisis va a provocar sin duda algunas precisiones en la Directiva que forzarán su modificación y posterior adaptación.

En materia de IVA debe destacarse la preocupación, tanto de las propias Instituciones comunitarias como de los Estados miembros, por mejorar los medios y la comunicación entre los Estados miembros para luchar contra el fraude en este impuesto. Nadie duda de que debe existir una estrategia de lucha contra el fraude a nivel comunitario, tanto desde el ámbito normativo como desde el ámbito de la pura gestión del impuesto. Más difícil es consensuar las medidas concretas que deben adoptarse, aunque se están produciendo avances en esta materia. Debe reseñarse también el acuerdo alcanzado sobre aplicación de tipos reducidos en servicios con gran intensidad de mano de obra, para los que actualmente se permite una aplicación temporal de tipos reducidos hasta el final de 2010, y la inclusión de nuevos servicios a los que es posible aplicar estos tipos, entre los que se encuentran los servicios de restauración.

Los Impuestos Especiales son también objeto de continuo análisis desde el ámbito comunitario. Se ha alcanzado un acuerdo para la modificación de la normativa comunitaria tendente a luchar contra el fraude en estos impuestos mediante la implantación de un nuevo sistema de control de los movimientos y operaciones de los bienes sujetos a estos impuestos.

En el ámbito de la cooperación, se han realizado diversos avances que han cristalizado, en junio de 2009,

tan, nazioko agintariek ez zioten aurkeztu neurriez eskatutako informazioa.

Europar Batasuneko berrien ataleko lehen gaia zuzeneko zergei dagokie: Batzordeak korrituei eta kanonei buruzko 2003/49/CE Zuzentarauaren aplikazioari buruz joan den apirilean emandako txostena. Bertan Zuzentaraua Batasuneko estatu bakoitzeko arautegian nola txertatu den aztertu da. Azterketa horrek Zuzentarauko puntu batzuk zehaztu beharra ekarriko du, hots, gauza batzuk aldatu eta moldatu beharra.

BEZari helduta, Batasuneko erakundeek eta estatuiek berek zerga honen ordainketan gertatzen den iruzurraren kontra egiteko baliabideak hobetu nahi dituzte, bai eta estatu kideen arteko komunikazioa ere. Denek dute argi Batasunaren eremu osoan bateratuta egin behar zaiola aurre zerga honen iruzurrari, bai araudietan, bai Zergaren kudeaketan. Hala ere, aurrerapausoak eman arren, zail dute aplikatu beharreko neurriak zehazten. Halaber, aipatu behar da akordioa lortu dela tasa murriztuak aplikatzeko eskulan ugariko zerbitzuetan (alegia, gaur egun eta 2010 amaitu arte tasa murriztuak aplikatzea onartzen den zerbitzuetan) eta halako tasak zerbitzu gehiagotan aplikatzeko (jaketxeetan, esaterako).

Batasunak etengabe ikertzen ditu zerga bereziak ere. Akordioa lortu da zerga horien ordainketan gertatzen den iruzurraren kontra egiteko Batasunean aplikatzen den arautegia aldatzeko. Hain zuzen ere, zerga horien karga-pekko ondasunen mugimenduak eta haiekin egiten diren eragiketak kontrolatzeko sistema berria ezarriko da.

Lankidetzaren arloan hainbat aurrerapen egin dira eta 2009ko ekainean ondorio-testu batean

en un texto de conclusiones sobre esta cuestión.

Entrando ya en el apartado de Estudios y colaboraciones del presente número de Zergak, dos de las tres colaboraciones están relacionadas, si bien en distinto grado, con la Junta Arbitral del Concierto Económico, institución que comenzó su efectiva andadura en abril del pasado año.

En el primero de ellos, bajo el título "La Junta Arbitral del Concierto Económico: pasado, presente y futuro", Isabel Alonso Anduiza y Luis J. Izquierdo Pérez, licenciados en Derecho y técnicos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, analizan la figura de la Junta Arbitral del Concierto Económico, como órgano arbitral al que se ha encomendado la solución de discrepancias entre Administraciones que atañen a éste. En el artículo, se analizan en primer lugar los antecedentes históricos relativos a la solución de conflictos entre Administraciones en los Concierdos anteriores a 1981, para posteriormente analizar la evolución de la regulación relativa a la Junta a partir de la mencionada fecha, llegando hasta la redacción actual aprobada en el año 2002.

A partir de este análisis, los autores se centran en enunciar las materias más relevantes a su juicio sobre las que se espera un pronunciamiento de la Junta y en analizar los aspectos que consideran más reseñables, fundamentalmente el problema suscitado por la posible laguna existente en nuestras normativas respecto de los conflictos que puedan surgir entre alguna de las Diputaciones Forales y la Hacienda Foral de Navarra, así como algunos aspectos concretos relativos al Reglamento de la Junta Arbitral.

La segunda colaboración del presente número la firma Gemma Martínez Bárbara, Jefa del Servicio de Política Fiscal de la Diputación Foral de Bizkaia. Este trabajo, titulado "Vías de resolución de discrepancias entre las administraciones tributarias en relación con la domicilia-

bildu dira.

Aipa ditzagun orain Zergak aldizkariaren zenbaki honetako azterlanak eta kolaborazioak. Hiru kolaborazio daude eta bi iazko apirilean abiatu zen Kontzertu Ekonomikoaren Arbitraje Batzaren ingurukoak dira, bakoitzak bere lotura maila daukala.

Bataren izenburua "La Junta Arbitral del Concierto Económico: pasado, presente y futuro" da eta Zuzenbideko lizentziatu eta Gipuzkoako Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Departamentuko teknikari Isabel Alonso Anduizak eta Luis J. Izquierdo Pérezek idatzi dute. Kontzertu Ekonomikoaren Arbitraje Batzordearen figura aztertu dute, Kontzertu Ekonomikoa dela eta administrazioen artean sortzen diren auziak ebatzi behar dituen arbitrajeko organoa den aldetik. Lehenbizi, aurrekari historikoak aipatzen dituzte, hain zuzen ere nola konpondu ziren 1981 baino lehenagoko kontzertuak zirela eta administrazioen artean gertatu ziren gatazkak, eta gero harrezkero Batzaren inguruko arautegiak izan duen bilakaera landu dute, 2002. urtean onetsi zen egungo testura heldu arte.

Analisi hori abiaburutzat hartuta, autoreek beren ustez Batzak luze gabe ebatziko dituen gai garrantzitsuenak aipatu dituzte, eta arreta berezia eman diete foru aldundien eta Nafarroako Foru Ogasunaren arteko auzien inguruan gure arautegietan egon litekeen hutsunari eta Arbitraje Batzaren araudiko alderdi jakin batzuei.

Beste kolaborazioa Bizkaiko Foru Aldundiko Zerga Politikako Zerbitzuko buru Gemma Martínez Bárbarak idatzi du. Lanaren izenburua "Vías de resolución de discrepancias entre las administraciones tributarias en relación con la domiciliación de los contribuyentes en el Concierto Económico" da eta bertan egileak zerga administrazioen arteko gatazka-sorburu handienetako bat konpontze-

ción de los contribuyentes en el Concierto Económico”, analiza los procedimientos de solución de una de las causas más comunes de conflicto entre las Administraciones tributarias: la domiciliación de los contribuyentes. Como es sabido, el domicilio fiscal constituye, de forma directa o, en otros casos, de forma indirecta, el principal punto de conexión a la hora de delimitar la competencia normativa y exaccionadora en la mayor parte de los tributos, lo que “asegura” la presencia de discrepancias entre administraciones, máxime en una cuestión en la que los elementos de hecho juegan un importante papel.

La autora analiza los procedimientos puestos en marcha por las Administraciones para solventar estas diferencias en el marco del Concierto Económico, subrayando la existencia tanto de procedimientos amistosos de resolución de conflictos, derivados de los acuerdos refrendados por la Comisión Mixta del Concierto Económico en julio de 2007, como de procedimientos arbitrales, derivados de la efectiva puesta en marcha de la Junta Arbitral del Concierto Económico.

Además, y ya dentro del ámbito de la Diputación Foral de Bizkaia, la autora analiza las actuaciones que esta Diputación ha desarrollado, vía instrucción o Decreto Foral, en esta materia, completando así un procedimiento que dota de mayor seguridad jurídica y claridad las actuaciones de los contribuyentes y de la Administración tributaria en esta materia.

Surge por último también el mismo interrogante planteado en el artículo anterior: ¿cuál es el procedimiento a aplicar en los conflictos que puedan surgir, en este caso en materia de domiciliación, entre alguna de las Diputaciones Forales y la Hacienda Foral de Navarra?

La última colaboración incluida en el presente número se denomina “El régimen especial aplicable en el IVA a los servicios prestados por vía electrónica: principales cuestiones.” Su autor, es Juan Calvo Vérguez, profesor de la Universidad de Extremadura. El autor analiza en profundidad este régimen especial en el IVA, que pretende

ko prozedurak aztertu ditu, hau da, nola konpon daitezkeen zergadunen helbideratzeak direla eta sortzen diren gorabeherak. Gauza jakina da zerga gehienetan zergadunen zerga egoitza dela, zuzenean zein zeharka, arauak ezartzeko eta zerga ordainarazteko ahalmena zein administrazioi dagokion zehazteko erabiltzen den datu nagusia. Bada, horrek berekin ekarri ohi ditu administrazioen arteko ezbaiak, batez ere egitate elementuek eragin handia dutelako.

Autoreak aztertu du nolako prozedurak abiarazi dituzten administrazioek Kontzertu Ekonomikoaren esparruan helbideratzeen inguruan gertatzen diren auziak konpontzeko, eta azpimarratu du gatazka horiek konpontzeko alde batetik adiskidetze prozedurak erabiltzen direla, hau da, Kontzertu Ekonomikoaren Batzorde Mistoaren 2007ko uztailen berretsitako akordioen ondoriozko prozedurak, eta bestetik arbitraje prozedurak, Kontzertu Ekonomikoaren Arbitraje Batza lanean hasi denetik.

Gainera, Bizkaiko Foru Aldundiaren esparrura mugatuta, egileak aztertu du zer egin duen aldundi horrek jarraibideen zein foru dekretuen bitartez arlo honetan segurtasun juridikoa hobetzeko eta zergadunen eta Zerga Administrazioaren jarduketak argitzekeo.

Azkenik, aurreko artikuluko galdera bera egin du: zer prozedura aplikatu behar da zergadunen helbideratzeak direla eta foru aldundien eta Nafarroako Foru Ogasunaren artean sortzen diren auziak ebazteko?

Zenbaki honetako beste kolaborazioaren izenburua “El régimen especial aplicable en el IVA a los servicios prestados por vía electrónica: principales cuestiones” da. Extremadurako Unibertsitateko irakasle Juan Calvo Vérguezek idatzi du. Autoreak sakon aztertu du BEZaren araubide berezi

la tributación en destino de los servicios prestados en forma digital por operadores no establecidos en el ámbito IVA de la Unión Europea a destinatarios finales domiciliados en la Unión Europea. Para ello el autor, tras realizar una serie de consideraciones generales sobre este régimen, analiza, tanto desde la perspectiva de la normativa comunitaria como de la normativa interna, su ámbito subjetivo y objetivo, las obligaciones formales y registrales a los sujetos pasivos que se acogen a este régimen que comporta, además de analizar las obligaciones que impone, tanto en materia de transmisión de información como de reparto de la recaudación entre los Estados miembros en cuyo seno se realicen las operaciones sujetas a este régimen.

La sección de Referencias contiene en primer lugar una serie de resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico que revisten, en nuestra opinión, especial interés por los criterios interpretativos sobre los puntos de conexión del Concierto que este órgano arbitral está aportando.

En segundo lugar se incluyen las 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 ...”*.

Por último, el apartado Estadísticas contiene el informe elaborado por el Jefe del Servicio de Gestión de Ingresos y Análisis Recaudatorio del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco, Juan Carlos García Amezaga, sobre la recaudación por tributos concertados de las Diputaciones Forales correspondiente al periodo enero-julio de 2009.

La sección de “Información desde la Administración” acompaña una relación de la normativa tributaria que ha

hori; haren arabera, Europar Batasuneko BEZaren eremuan ezarrita ez dauden eragileek egoitza Europar Batasunean duten jasotzaileei modu digitalan egiten dizkieten zerbitzuak destinoan kargatuko dira. Hain zuzen ere, lehenbizi araubidearen inguruko gogoeta orokor batzuk egin ditu eta gero haren eremu subjektiboa zein objektiboa aztertu ditu, Batasuneko arautegia zein barrukoa kontuan hartuta, bai eta araubideari heltzen dioten subjektu pasiboen betebeharrak eta erregistralak, eta araubideak berekin dakartzan betebeharrak ere (informazioa eman beharra eta eragiketen gaineko kargak haiek egiten diren estatuen artean banatu beharra).

Aipamenak atalean, lehenbizi Kontzertu Ekonomikoaren Arbitraje Batzaren ebazpen batzuk ageri dira. Gure ustez interes berezia dute, Kontzertuaren lotura-puntuen interpretaziorako irizpideak finkatu ditzutelako.

Ondoren, Zergak Koordinatzeko Organoak jakinarazi dituen zergei buruzko kontsultak ageri dira, Zerga Bateratze, Koordinazio eta Elkarlanari buruzko maiazaren 30eko 3/1989 Legeko 14. artikulua xedatzen duenarekin bat etorritz: *“Lurralde Historikoe-tako zerga Administrazioek darabiltzaten irizpideen koordinazioa lortzeari begira, kontsulta lotesleak Zergak Koordinatzeko Organoaren txostenaren ondoren argituko dira...”*

Azkenik, Estatistikak atalean foru aldundiek 2009ko urtarriletik ekainera bitartean itundutako zergekin bildutako diruari buruz Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Saileko Sarrera Kudeaketa eta Zerga Biletaren Azterketa Zerbitzuko buru Juan Carlos García Amezagak egindako txostena argitaratu da.

“Administrazioaren informazioa” atalean Araban, Bizkaian, Gipuzkoan, Euskal Autonomia Erkidegoan,

sido aprobada en Álava, Bizkaia, Gipuzkoa, la Comunidad Autónoma del País Vasco, la Comunidad Foral de Navarra y territorio común entre enero y septiembre de 2009.

Por último, como siempre, 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.

Nafarroako Foru Erkidegoan eta lurralde komunean 2009ko urtarriletik irailera arte onetsitako zerga arauen zerrenda jaso da.

Bukatzeko, ohi bezala, zergen arloko foru arautegiari buruzko informazio gehiago nahi duten irakurleei gomendatzen diegu EAEko lurralde historikoen 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 sartzeko. Eusko Jaurlaritzaren orriko "Foru Zerga Kodea" aplikazioan sartuta hiru lurralde historikoetako zerga arautegiaren bertsio integratua azter daiteke.

A

ctualidad Fiscal

ACTUALIDAD ÁLAVA

Normativa tributaria aprobada y publicada en el Territorio Histórico de Álava desde el 10 de diciembre de 2008 hasta el 30 de septiembre de 2009

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. B.O.T.H.A. nº 148 de 26-12-08. **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

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. B.O.T.H.A. nº 149 de 29-12-08. **Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Norma Foral 21/2008, de 18 de diciembre, de Ejecución Presupuestaria para el 2009. Parcial B.O.T.H.A. nº 149 de 29-12-08, Suplemento. **Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto Sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Sociedades, Régimen Fiscal de las Coopera-**

tivas, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

Norma Foral 22/2008, de 22 de diciembre, por la que se deroga el Impuesto sobre el Patrimonio. B.O.T.H.A. nº 149 de 29-12-08, Suplemento. **Impuesto sobre el Patrimonio.**

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. B.O.T.H.A. nº 150 de 31-12-08. **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

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. B.O.T.H.A. nº 150 de 31-12-08. **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Decreto Foral 111/2008, del Consejo de Diputados de 23 de diciembre, que regula la obligación de in-

formarsobrecuentas, operacionesyactivosfinancieros. B.O.T.H.A. nº 150 de 31-12-08. **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Decreto Foral 109/2008, del Consejo de Diputados de 23 de diciembre, que modifica el Decreto Foral 41/2006, de 6 de junio, que aprobó el Reglamento de Inspección de los tributos de este Territorio Histórico. B.O.T.H.A. nº 1 de 2-1-09. **Norma Foral General Tributaria.**

Orden Foral 735/2008, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 23 de diciembre, por la que se modifican diversas Órdenes Forales que aprobaron los modelos 182, 184, 190 y 345. B.O.T.H.A. nº 4 de 9-1-09. **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Sociedades.**

Orden Foral 734/2008, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 23 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. Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas 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. B.O.T.H.A. nº 6 de 14-1-09. **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Sociedades.**

Orden Foral 12/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 20 de enero, por la que se aprueba el modelo 346, de decla-

ración informativa anual de subvenciones, indemnizaciones o ayudas derivadas del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas o forestales. B.O.T.H.A. nº 12 de 28-1-09. **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Sociedades.**

Resolución 33/2009, del Director de Hacienda de 16 de enero, por la que se aprueban las condiciones técnicas y diseño de los soportes magnéticos válidos para sustituir los modelos en papel correspondientes a las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelos 390 y 391. B.O.T.H.A. nº 12 de 28-1-09 y B.O.T.H.A. nº 16 de 6-2-09. **Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2009, del Consejo de Diputados de 20 de enero, que generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, e introduce modificaciones en la normativa de los Impuestos sobre el Valor Añadido; Especiales; sobre la Renta de no Residentes, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre las Primas de Seguros. B.O.T.H.A. nº 13 de 30-1-09. **Norma Foral General Tributaria, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre las Primas de Seguro, Impuestos Especiales.**

Decreto Foral 7/2009, del Consejo de Diputados de 27 de enero, que modifica el Decreto Foral 60/2002, de 10 de diciembre, que aprobó 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. B.O.T.H.A. nº 13 de 30-1-09. **Impuesto sobre Sociedades.**

Orden Foral 13/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 20 de enero, por la que se aprueban el modelo 216 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración documento de ingreso y el modelo 296 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta. B.O.T.H.A. nº 13 de 30-1-09. **Impuesto sobre la Renta de no Residentes.**

Decreto Foral 1/2009, del Consejo de Diputados de 20 de enero, que aprueba los precios medios de venta de vehículos automóviles y embarcaciones, a efectos de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Sucesiones y Donaciones y Especial sobre Determinados Medios de Transporte. B.O.T.H.A. nº 16 de 6-2-09. **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuestos Especiales.**

Orden Foral 41/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 28 de enero, de aprobación del modelo de solicitud de asignación, modificación o baja del número de identificación fiscal y del documento acreditativo. B.O.T.H.A. nº 19 de 13-2-09. **Norma Foral General Tributaria.**

Orden Foral 56/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 4 de febrero, de modificación de la Orden Foral 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. B.O.T.H.A. nº 19 de 13-2-09. **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

Decreto Foral 12/2009, del Consejo de Diputados de 10 de febrero, que aprueba la obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro y modificación del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. B.O.T.H.A. nº 20 de 16-2-09. **Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Orden Foral 46/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 2 de febrero, por la que se aprueban los modelos del Impuesto sobre el Valor Añadido, 303 Autoliquidación, 308 Solicitud de devolución. Recargo de Equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del IVA y sujetos pasivos ocasionales, 353 de autoliquidación anual modelo agregado y 034 de Registro de Operadores Intracomunitarios. B.O.T.H.A. nº 20 de 16-2-09. **Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Decreto Foral 17/2009, del Consejo de Diputados de 17 de febrero, de modificación del Decreto Foral 48/1994, de 10 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación del Territorio Histórico de Álava. B.O.T.H.A. nº 22 de 20-2-09. **Norma Foral General Tributaria.**

Orden Foral 84/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 16 febrero, por la que se aprueba el modelo 340 de declaración informativa sobre las operaciones incluidas en los libros registro. B.O.T.H.A. nº 25 de 27-2-09. **Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Resolución 231/2009, del Director de Hacienda de 17 de febrero, por la que se aprueban las condiciones técnicas y diseño de los soportes magnéticos válidos para sustituir los modelos en papel correspondientes a las declaraciones liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido,

modelos 303 y 310, así como del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, modelos 110, 111 y 115-A. B.O.T.H.A. n° 25 de 27-2-09. **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Decreto Foral 20/2009, del Consejo de Diputados de 3 de marzo, que determina las actividades prioritarias de mecenazgo para el ejercicio 2009. B.O.T.H.A. n° 31 de 13-3-09. **Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.**

Decreto Foral 21/2009, del Consejo de Diputados de 3 de marzo, que regula la obligación de suministrar información sobre las operaciones con terceras personas. B.O.T.H.A. n° 32 de 16-3-09. **Norma Foral General Tributaria, Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Decreto Foral 23/2009, del Consejo de Diputados de 10 de marzo, que modifica el párrafo primero del apartado 1 del artículo 30 bis del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. B.O.T.H.A. n° 34 de 20-3-09. **Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Orden Foral 121/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 4 de marzo, de desarrollo de determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas. B.O.T.H.A. n° 34 de 20-3-09. **Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Orden Foral 142/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 10 de marzo, de aprobación de las normas y modelos para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al ejercicio 2008.

B.O.T.H.A. n° 34 de 20-3-09. **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

Orden Foral 154/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 13 de marzo, por la que se aprueba el modelo 347 de Declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de sus hojas interiores por soportes directamente legibles por ordenador. B.O.T.H.A. n° 36 de 25-3-09. **Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Orden Foral 183/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 27 de marzo, de modificación de la Orden Foral 292/2006, de 6 de junio, por la que se aprueban las actuaciones y procedimientos de los Agentes Tributarios. B.O.T.H.A. n° 41 de 6-4-09. **Norma Foral General Tributaria.**

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2009, del Consejo de Diputados de 7 de abril, que aprueba diversas medidas urgentes en materia tributaria. B.O.T.H.A. n° 43 de 15-4-09. **Norma Foral General Tributaria.**

Decreto Foral 35/2009, del Consejo de Diputados de 21 de abril, que modifica diversos preceptos de los Reglamentos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. B.O.T.H.A. n° 51 de 6-5-09. **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.**

Decreto Foral 37/2009, del Consejo de Diputados de 21 de abril, que aprueba la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo que se hayan

efectuado durante el periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2007 y el 31 de diciembre de 2008. B.O.T.H.A. nº 51 de 6-5-09. **Impuesto sobre Hidrocarburos.**

Decreto Foral 36/2009, del Consejo de Diputados de 21 de abril, que modifica el apartado Uno del número I y del apartado Dos del número II del artículo 7 del Decreto Foral 71/2004, de 14 de diciembre, que aprobó las normas concretas de valoración de bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el Territorio Histórico de Álava. B.O.T.H.A. nº 52 de 8-5-09. **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.**

Orden Foral 279/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 18 de mayo, que aprueba la delegación en el Director de Hacienda de la facultad de realizar cuantas operaciones y actuaciones sean necesarias en la tramitación de los expedientes administrativos de apremio por los débitos vencidos y no satisfechos. B.O.T.H.A. nº 60 de 27-5-09. **Norma Foral General Tributaria.**

Decreto Foral 44/2009, del Consejo de Diputados de 26 de mayo, que modifica la magnitud específica y los módulos aprobados para la actividad de mensajería y recadería por el Decreto Foral 105/2008, de 16 de diciembre, que reguló para 2009 el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. B.O.T.H.A. nº 63 de 3-6-09. **Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Orden Foral 318/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 1 de junio, por la que se aprueba el modelo 189 de Declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo

por soportes directamente legibles por ordenador. B.O.T.H.A. nº 67 de 12-6-09. **Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Sociedades.**

Orden Foral 319/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 1 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 correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2008, y se establecen las condiciones generales para su presentación. B.O.T.H.A. nº 67 de 12-6-09. **Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Sociedades.**

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2009, del Consejo de Diputados de 16 de junio, de modificación del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 16 de febrero, que regula los Impuestos Especiales en lo referente al Impuesto sobre Hidrocarburos y al Impuesto sobre las Labores del Tabaco. B.O.T.H.A. nº 72 de 26-6-09. **Impuestos Especiales.**

Decreto Foral 51/2009, del Consejo de Diputados de 23 de junio, de modificación del Decreto Foral 76/2007, de 11 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. B.O.T.H.A. nº 75 de 3-7-09. **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

Decreto Foral 57/2009, del Consejo de Diputados de 14 de julio, que actualiza el importe del cartón en el juego del bingo a efectos del Tributo sobre el Juego. B.O.T.H.A. nº 83 de 22-7-09. **Tributo sobre el juego.**

Decreto Foral 55/2009, del Consejo de Diputados de 30 de junio, que regula la relación por medios electrónicos de las administradas y los administrados con la Hacienda de esta Diputación Foral. B.O.T.H.A. nº 84 de 24-7-09. **Norma Foral General Tributaria.**

Decreto Foral 59/2009, del Consejo de Diputados de 21 de julio, que regula la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las actuaciones, procedimientos y transmisión de datos tributarios, de la obligación de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, de la emisión de certificados tributarios y del principio de colaboración social en la aplicación de los tributos. B.O.T.H.A. nº 85 de 27-7-09. **Norma Foral General Tributaria**

Decreto Foral 58/2009, del Consejo de Diputados de 21 de julio, que modifica el Decreto Foral 48/1994, de 10 de mayo, que aprobó el Reglamento General de Recaudación del Territorio Histórico de Álava. B.O.T.H.A. nº 85 de 27-7-09. **Norma Foral General Tributaria.**

Decreto Foral 60/2009, del Consejo de Diputados de 28 de julio, que modifica los Decretos Forales 60/2002, de 10 de diciembre, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y el 76/2007, de 11 de diciembre, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. B.O.T.H.A. nº 92 de 14-8-09. **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades.**

ACTUALIDAD BIZKAIA

Normativa tributaria publicada en el Territorio Histórico de Bizkaia desde el 26 de noviembre de 2008 hasta el 28 de septiembre de 2009.

Norma Foral 7/2008, de 10 de diciembre, por la que se aprueban medidas tributarias para 2009 (BOB nº 244 de 19-12-08). CORRECCION DE ERRORES. BOB nº 10 de 16-1-09.

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.

En este sentido, y en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se procede a actualizar los importes relativos a la reducción por tributación conjunta, la deducción general y las deducciones personales y familiares, así como a modificar la tarifa del Impuesto, con el objeto de atenuar el efecto que el alza de los precios produce en las economías domésticas.

En el ámbito de la vivienda, el frenazo en la concesión de préstamos hipotecarios motivado, por una parte, por el incremento de los tipos de interés y, por otra, por la restricción de los bancos a la aprobación de créditos para la adquisición de vivienda y las dificultades para acceder a un mercado excesivamente encarecido en los últimos años, están provocando situaciones inusuales y, al mismo tiempo delicadas, en el ámbito fiscal.

En concreto, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, diversas medidas en materia de vivienda están condicionadas a la observancia de determinados plazos. El incumplimiento de los mismos determina la devolución de los incentivos fiscales o la imposibilidad de disfrutar de estos beneficios. Parece que una política fiscal adecuada requiere la adopción de determinadas medidas o la flexibilización de las mismas, teniendo en cuenta que la normativa fiscal en materia de vivienda aprobada hace dos años, se basaba en una situación de mercado radi-

calmente diferente a la existente en la actualidad.

Por ello, se consideran como circunstancias análogas que imposibilitan la permanencia en la vivienda habitual durante tres años las de carácter económico que impidan satisfacer el pago de la vivienda en el citado plazo. Además, con carácter transitorio, se establece mediante la presente Norma Foral la ampliación del plazo para la materialización de las cantidades depositadas en cuentas vivienda en la adquisición de vivienda habitual, además de la ampliación del plazo para la reinversión en los supuestos de transmisión de la vivienda habitual con posterioridad a la adquisición de la nueva.

A estos efectos, para aquéllas cuentas vivienda cuyo plazo de materialización finalice entre el 1 de enero de 2008 y el 31 de diciembre de 2009, se amplía de 6 a 8 años el plazo para proceder a la inversión. Asimismo, el plazo para reinvertir en los supuestos de transmisión de la vivienda habitual con posterioridad a la adquisición de la nueva pasa de dos a tres años.

Por otra parte, las modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades van destinadas, principalmente, a la eliminación del plazo de 15 años recogido en los artículos 24, 33, 34 y 34 bis y 46 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, para la compensación de bases imponibles negativas y para la aplicación en la cuota íntegra del impuesto de las deducciones no aplicadas por insuficiencia de la misma.

Asimismo, de acuerdo con la Recomendación 2003/361/CE de la Comisión Europea, se procede a modificar el artículo 49 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, relativo al concepto de pequeña y mediana empresa, elevándose a 10 millones de euros el requisito relativo al volumen de operaciones para la consideración de pequeña empresa, y a 50 millones

de euros, cuando se trate de mediana empresa.

La situación actual del mercado de trabajo aconseja, por otra parte, regular con carácter transitorio la deducción por creación de empleo para periodos impositivos que se inicien entre el 1 de enero de 2009 y 31 de diciembre de 2010. Así se establece la deducción de 3.000 euros por cada persona contratada, durante el período impositivo, con contrato laboral de carácter indefinido, y se incrementa a 6.000 euros cuando la persona contratada se encuentre incluida en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo.

Se introducen, asimismo, diversas modificaciones en la Norma Foral sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas que tratan de adecuar la carga tributaria que soportan este tipo de entidades a las últimas reformas realizadas en la imposición directa en el Territorio Histórico de Bizkaia, reservando la máxima protección que les otorga el régimen tributario a los resultados ordinarios de la actividad de la cooperativa, e introduciendo un nuevo tratamiento para los rendimientos de capital mobiliario percibidos de entidades vinculadas por las sociedades cooperativas.

Una novedad de trascendental importancia en el sistema impositivo del Territorio Histórico de Bizkaia supone la derogación del Impuesto sobre el Patrimonio.

Este impuesto fue introducido en el sistema fiscal de Bizkaia para satisfacer objetivos de carácter censal y de control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lograr una mayor eficiencia en la utilización de los patrimonios y la obtención de una mayor justicia en la distribución de los recursos complementando, en este aspecto, a la regulación de aquél.

El cumplimiento de esos objetivos a través de otras medidas de carácter tributario y la evolución de los

sistemas tributarios en el ámbito europeo ponen de manifiesto la necesidad de proceder a la supresión, con efectos desde el primero de enero de 2008, del gravamen sobre el patrimonio, sin perjuicio de que, hasta la modificación de las correspondientes Normas Forales, se mantengan vigentes los preceptos que resulten necesarios para la efectividad de las remisiones a los mismos que se contengan en aquéllas.

En última instancia se han realizado una serie de correcciones técnicas referidas, principalmente, al Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Decreto Foral Normativo 1/2009, de 10 de febrero, por el que se adaptan diversas disposiciones tributarias. BOB nº 35 de 20-2-09.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su articulado que el Impuesto sobre el Valor Añadido y, de modo parcial, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se registrarán por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, ha extendido a todo tipo de sujetos pasivos el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y ha introducido algunas novedades en la normativa que regula los tres impuestos mencionados anteriormente.

Decreto Foral Normativo 2/2009, de 7 de abril, por el que se modifica el tipo de interés de demora en el 2009. BOB nº 67 de 8-4-09.

La Disposición Adicional Primera de la Norma Fo-

ral 8/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2009, fijó el interés de demora en el citado ejercicio en un 7 por 100 anual.

Las últimas rebajas de tipos acometidas por el Banco Central Europeo (BCE), que han situado el precio del dinero en la zona euro en el 2 por 100, aconsejan ajustar el interés de demora a la realidad actual, reduciéndose del 7 por 100 al 5 por 100.

Al mismo tiempo, la Diputación Foral, sensible al entorno de crisis económica en el que la falta de liquidez amenaza la viabilidad de muchas empresas, considera conveniente acercar el tipo de interés de demora a los tipos reales del mercado.

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. BOB nº 244 de 19-12-08.

La Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que, en el supuesto de transmisiones onerosas o lucrativas, el valor de adquisición de los correspondientes elementos patrimoniales se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se aprueben reglamentariamente, atendiendo principalmente a la evolución del índice de precios del consumo producida desde la fecha de su adquisición y de la estimada para el ejercicio de su transmisión.

Por este motivo, el presente Decreto Foral tiene por objeto establecer los referidos coeficientes de actualización aplicables a aquellas transmisiones que tengan lugar en el ejercicio 2009, con el fin de calcular el importe de las ganancias o pérdidas

patrimoniales sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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

En consecuencia, es objeto del presente Decreto Foral llevar a cabo dicho desarrollo reglamentario, estableciendo los mencionados coeficientes para ser aplicados a las transmisiones realizadas dentro de los períodos impositivos que se inicien durante el año 2009.

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 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. BOB nº 247 de 24-12-08.

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.

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. BOB nº 250 de 30-12-08.

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

El artículo 29 de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenaz-

go, señala en su apartado 1 que será la Diputación Foral de Bizkaia la que podrá establecer para cada ejercicio una relación de actividades declaradas prioritarias, así como los criterios y condiciones que dichas actividades deben cumplir.

Es objeto del presente Decreto Foral establecer las condiciones y procedimientos para la declaración como prioritarias de determinadas actividades para el ejercicio 2009.

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 diciembre, por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia BOB nº 3 de 7-1-09.

La Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, regula los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, facultando a la Diputación Foral de Bizkaia para dictar cuantas disposiciones fueran necesarias para el desarrollo de la misma. En aplicación de la citada habilitación la Diputación Foral ha aprobado el Decreto Foral 99/2005, de 21 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Inspección del Territorio Histórico de Bizkaia, el Decreto Foral 100/2005, de 21 de junio, por el que se aprueba el Reglamento Sancionador Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, el Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula anti-elusión, el Decreto Foral 215/2005, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia y el Decreto Foral 228/2005, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en materia de revisión en vía administrativa.

El desarrollo íntegro de la citada Norma Foral General Tributaria exige la aprobación de otras normas tributarias reguladoras de las normas comunes sobre los procedimientos tributarios y la regulación de las actuaciones y los procedimientos de gestión, todo ello, sin olvidar la necesidad de recoger en un solo texto normativo las disposiciones reglamentarias que, de forma excesivamente dispersa, se habían dictado en desarrollo de la Norma Foral 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Efectivamente, en el ámbito de la gestión tributaria y a falta de un reglamento general de desarrollo de las actuaciones y procedimientos que se realizan en el área funcional de gestión, se fueron aprobando diversas y sucesivas normas reglamentarias que regulaban de forma segmentada materias tan diversas como el número de identificación fiscal, la información relativa a los censos tributarios o las obligaciones de información de carácter general exigidas mediante declaraciones periódicas, entre las que cabe destacar la relativa a operaciones con terceras personas.

En cumplimiento de la voluntad sistematizadora de las Instituciones Forales, el presente Reglamento ordena y simplifica una pluralidad de normas reglamentarias hasta ahora vigentes sobre esta materia, generaliza las normas que sobre determinadas obligaciones se incluían en la regulación de algunos tributos y que deben tener un alcance general e contiene la normativa de aquellas obligaciones formales que carecían de regulación reglamentaria en la anterior normativa o que necesitaban de la misma por ser nuevas.

De esta forma, se regulan, en primer lugar, los censos tributarios, reproduciendo, principalmente, el contenido del Decreto Foral 130/2004, de 20 de julio, mediante el que se regulan determinados

censos tributarios, sin perjuicio del establecimiento de novedades importantes, como son la introducción entre aquéllos del nuevo registro de devoluciones mensuales, así como la ampliación de los datos mínimos que deben figurar en el censo de Obligados Tributarios tanto para las personas físicas como para las personas jurídicas y demás entidades.

En esta materia también destaca que la presentación de la declaración censal sustituirá a la presentación de las declaraciones específicas del Impuesto sobre Actividades Económicas, cuando los sujetos pasivos resulten exentos del citado Impuesto. Esta modificación no tendrá efectos hasta dentro de un año.

Asimismo, se incluyen las normas relativas al número de identificación fiscal, siendo lo más significativo la sistematización de la regulación vigente en la actualidad contenida en 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 y en el Decreto Foral 64/1998, de 19 de mayo, por el que se establece el procedimiento de asignación del código de identificación fiscal a las personas jurídicas y entidades sin personalidad.

Por lo que se refiere a las obligaciones de información de carácter general, en el Título VI del Reglamento se incorporan las normas relativas a la presentación de determinadas declaraciones informativas que hasta ahora estaban reguladas en diversas disposiciones. En este sentido, se incorpora la regulación de la obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas, las obligaciones de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros, la obligación de informar sobre la constitución, establecimiento o extinción de entidades, la obligación de informar sobre las subvenciones o indemnizaciones derivadas del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas o forestales y la obligación

de informar acerca de las aportaciones a sistemas de previsión social. No se incorporan, en cambio, obligaciones de información que afectan de forma específica o particular a uno o varios tributos como, por ejemplo, todas las obligaciones de información relativas a retenciones.

Como novedad en esta materia, se establece la obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro, la obligación de informar acerca de préstamos y créditos y la obligación de informar acerca de valores, seguros y rentas y se amplía el contenido de algunas obligaciones de información ya existentes como la relativa a la obligación de informar sobre operaciones financieras relacionadas con la adquisición de inmuebles, que anteriormente sólo se refería a los préstamos con garantía hipotecaria y estaba circunscrita al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En última instancia, conviene destacar el importante esfuerzo que se realiza en este Reglamento por regular las distintas actuaciones de comprobación censal, centrándose la normativa en la descripción de las diferentes actuaciones que pueden dar lugar a la revocación del número de identificación fiscal o la baja en los registros fiscales, en aras, a disponer de un importante instrumento de la lucha contra el fraude.

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. BOB nº 250 de 30.12.08.

Nuestro Derecho Contable ha experimentado

una modificación esencial para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008 puesto que se ha producido la recepción en nuestro ordenamiento de las normas internacionales sobre registro y valoración contable generalmente aceptadas, a partir de la aprobación de 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.

Posteriormente, se ha completado esa recepción de las normas aceptadas en base a los Reglamentos de las Instituciones comunitarias con la aprobación y entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por medio del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, habiéndose previsto la entrada en vigor de ambas normas reglamentarias para el primer ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2008.

Las Juntas Generales de Bizkaia procedieron a aprobar las adaptaciones necesarias de nuestra Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades vigente a los efectos de adecuarla a las nuevas normas contables, lo que se verificó por medio fundamentalmente del Título II de la 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.

No obstante, la disposición adicional cuarta de la citada Norma Foral estableció que reglamentariamente podrán establecerse las disposiciones necesarias para regular las consecuencias fiscales de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16

noviembre, y del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, aprobados por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

Como consecuencia de los cambios de criterios contables y de normas de valoración, al formular el balance de apertura conforme a las nuevas normas contables, se ha previsto la necesidad de asentar con cargo o abono a cuentas de reservas determinados ajustes, lo que puede dar lugar a que determinados gastos o ingresos que se hayan integrado en la base imponible en ejercicios anteriores deban ahora revertirse con contrapartida en esas cuentas de reservas.

La exposición de motivos de la 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, ya defendía que 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 reforma contable, persi-

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

En consecuencia, y con anterioridad a la conclusión del primer período impositivo en que resulten de aplicación las nuevas normas contables, procede ejercitar la habilitación normativa contenida en la disposición adicional transcrita y, con el máximo respeto de 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 Generales de Contabilidad.

Por tanto, se incluyen varias disposiciones transitorias en el Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que parten de la premisa fundamental de no reflejar en la base imponible estos ajustes hasta el momento en que efectivamente se correspondan con una transmisión de los activos con los que se encuentran vinculados o con una disminución de su valor que deba tener repercusiones fiscales.

Es especialmente relevante en este sentido el tratamiento previsto para el fondo de comercio financiero, respecto del que la norma reglamentaria trata de garantizar la efectiva aplicación del régimen fiscal correspondiente al mismo, sin que se produzcan supuestos de desimposición no queridos por el legislador.

En este orden de cosas, se recogen también las normas transitorias relativas al nuevo régimen de deducibilidad tanto del fondo de comercio explícito como del financiero o de los activos intangibles de vida útil indefinida, aplicando idénticos principios a los enunciados.

Por último, se regulan aspectos puntuales relati-

vos a las entidades aseguradoras y a determinadas provisiones por reparaciones extraordinarias o gastos de abandono de explotaciones económicas, que ven modificado su régimen tributario con base en la nueva regulación contable.

Además de las modificaciones anteriores, 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.

Decreto Foral 20/2009, de 17 de febrero, por el que se incrementa el importe exonerado de garantía en los aplazamientos de deudas y en la suspensión de los actos impugnados. BOB nº 40 de 27-2-09.

La presente situación de crisis económica y financiera está afectando intensamente tanto a particulares como a entidades, y de forma especial a quienes se ven obligados a solicitar financiación externa que permita salir al paso de dificultades transitorias de tesorería. Las consecuencias de este anómalo comportamiento del mercado crediticio alcanzan tanto a la concesión de créditos como a la obtención de avales y garantías.

Los aplazamientos sobre los tributos a ingresar en el Territorio Histórico de Bizkaia se encuentran en ocasiones con el requisito de la necesidad de aportar garantía para su concesión contenido en el

Reglamento de Recaudación, dispensándolo para el aplazamiento de deudas cuando el importe total pendiente de las mismas no supere 7.500 euros.

Del mismo modo, se dispensa en el Reglamento de Revisión en vía administrativa la aportación de garantías para la suspensión de la ejecución de los actos impugnados, en determinados recursos y reclamaciones económico-administrativas con un contenido económico igualmente no superior a 7.500 euros.

Conscientes de la necesidad de facilitar la obtención de aplazamientos y de no mediatizar la posible presentación de recursos o reclamaciones por parte de los obligados tributarios del Territorio Histórico, se acuerda elevar el importe exento de presentación de garantías en los dos casos antes citados hasta un importe de 10.000 euros.

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 65/2009, de 5 de mayo, por el que se modifican diversos reglamentos tributarios. BOB nº 88 de 13.05.2009.

El presente Decreto Foral tiene por objeto adaptar los reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de modo que queden reflejadas en los mismos las modificaciones efectuadas en estos impuestos por la 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, y por la Norma Foral 7/2008, de 10 de diciembre, por la que se aprueban medidas tributarias para 2009.

La disposición adicional está dedicada a realizar retoques puntuales que, más que modificaciones, son

correcciones de errores en el recientemente aprobado Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia.

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 68/2009, de 12 de mayo, por el que modifica el Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. BOB nº 96 de 25-5-09.

La Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, modificó la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, con el objeto, entre otros, de dar una nueva regulación a las operaciones realizadas entre personas y entidades vinculadas para adecuarse a las exigencias derivadas de la libertad de establecimiento prevista en el Tratado de la Unión Europea y a las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico aplicables en materia de precios de transferencia.

En la citada Norma Foral se dispuso que el correspondiente desarrollo reglamentario establecería la documentación que deberán tener los obligados tributarios que realicen este tipo de operaciones a disposición de la Administración Tributaria, pudiéndose fijar excepciones o modificaciones de la obligación general de documentación, de acuerdo con las características de las entidades o de las operaciones vinculadas y, en particular, cuando la exigencia de determinadas obligaciones documentales pudiera dar lugar a unos costes de cumplimiento desproporcionados. En lo que a esta obligación se refiere, el presente Decreto Foral introduce una disposición transitoria que retrasa la exigibilidad de dicha documentación a los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010, con el objeto de dar a los contribuyentes un plazo de adaptación suficiente que permita adaptarse a lo dispuesto en el mismo.

Relacionado con lo anterior, el presente desarrollo reglamentario regula también el procedimiento de los acuerdos de valoración previa de operaciones entre personas o entidades vinculadas así como el procedimiento para el acuerdo sobre operaciones vinculadas con otras Administraciones Tributarias.

Asimismo, se complementa el desarrollo reglamentario de la Norma Foral del Impuesto, pendiente tras la aprobación de la mencionada Norma Foral 6/2007, relativo al capítulo del Reglamento del Impuesto dedicado al régimen especial aplicable a las operaciones de reestructuración, las operaciones de cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea y se desarrolla el régimen tributario de los partidos políticos, tanto en lo referente a la exención de las actividades económicas propias como al procedimiento de acreditación a efectos de la exclusión de retener o ingresar a cuenta respecto de las rentas percibidas por estas organizaciones.

Por último, en lo que atañe a las deducciones de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, se determina que es el Departamento de Industria, Comercio y Turismo del Gobierno Vasco o un organismo o entidad adscrito al mismo el órgano competente para la emisión del informe motivado que pueden presentar los contribuyentes, a los efectos de acreditar la naturaleza de las actividades que dan derecho a las distintas deducciones en la cuota de este impuesto.

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia. BOB nº 144 de 30-7-09.

La Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, Ge-

neral Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, regula los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario foral, facultando a la Diputación Foral de Bizkaia para dictar cuantas disposiciones fueran necesarias para el desarrollo de la misma.

Dando cumplimiento a la citada facultad, la Diputación Foral aprobó, en un primer momento, diversas disposiciones en ejecución de la citada Norma Foral; el Decreto Foral 99/2005, de 21 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Inspección del Territorio Histórico de Bizkaia; el Decreto Foral 100/2005, de 21 de junio, por el que se aprueba el Reglamento Sancionador Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia; el Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula anti-elusión; el Decreto Foral 215/2005, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia; y el Decreto Foral 228/2005, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en materia de revisión en vía administrativa.

Más recientemente, y en cumplimiento de la voluntad sistematizadora de las Instituciones Forales, se ha aprobado el Reglamento por el que se regulan las obligaciones formales del Territorio Histórico de Bizkaia, cuya principal característica reside en la unificación en un solo texto de diversas y sucesivas normas reglamentarias que regulaban de forma segmentada materias tan diversas como el número de identificación fiscal, la información relativa a los censos tributarios o las obligaciones de información de carácter general exigidas mediante declaraciones periódicas, entre las que cabe destacar la relativa a operaciones con terceras personas.

Para completar el elenco normativo de desarrollo de la Norma Foral General Tributaria se hace necesaria la aprobación de un Reglamento que contenga las normas relativas a los procedimientos de gestión tributaria.

El Título I regula el ámbito de aplicación del Reglamento, estableciéndose que el mismo regirá las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria, siendo de aplicación supletoria para los procedimientos de inspección, recaudación y sancionador en materia tributaria.

Los principios y disposiciones generales de la gestión de los tributos se contienen en el Título II del Reglamento, abarcando los órganos de gestión y sus facultades, el suministro y cesión o comunicación de información y los principios generales de la gestión de los tributos.

En lo referente al suministro de información destaca la sistematización llevada a cabo en los Capítulos II y III del citado Título II, distinguiendo nítidamente los supuestos de suministro de información a la Administración de los supuestos de cesión o comunicación de datos con trascendencia tributaria a terceros, estableciéndose las garantías a observar en tales supuestos, así como sus efectos.

El Capítulo IV está destinado a desarrollar, en primer lugar, la información y asistencia a los obligados tributarios, donde se incluyen las actuaciones de información tributaria, la información con carácter previo a la adquisición de inmuebles, la emisión de los certificados tributarios y las actuaciones de asistencia tributaria. En segundo lugar, se desarrolla la colaboración social en la aplicación de los tributos y, en último término, la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en la gestión tributaria.

El Título III del Reglamento viene a desarrollar el

Capítulo II del Título III de la Norma Foral General Tributaria, relativo a las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios. Para ello, partiendo del sistema de fuentes establecido en el artículo 95 de la citada Norma Foral General Tributaria, se van a regular las especialidades de los procedimientos tributarios respecto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimientos Administrativo Común y su normativa de desarrollo en cuanto a las fases de iniciación, tramitación y terminación de los procedimientos. Asimismo, dentro de este extenso Título III se van a regular materias tan heterogéneas como las notificaciones tributarias y las devoluciones tributarias.

En última instancia, el Título IV desarrolla las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria, regulando en el Capítulo I, la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y solicitudes de devolución, así las declaraciones y solicitudes de devolución complementarias y sustitutivas y las autoliquidaciones complementarias.

El Capítulo II del citado Título IV desarrolla los procedimientos de gestión tributaria regulados en el artículo 120 de la Norma Foral General Tributaria, salvo el procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado, ya que se trata de un procedimiento de gestión de nueva regulación al amparo del apartado 2 del citado artículo.

El primero de los procedimientos de gestión es el iniciado mediante autoliquidación, completándose en este Reglamento los aspectos formales establecidos en la Norma Foral General Tributaria.

En cuanto al segundo de los procedimientos, de rectificación de autoliquidaciones, declaraciones o solicitudes de devolución, el origen inmediato del mismo se encuentra en el Decreto Foral 145/1990, de 4 de diciembre, por el que se regula el procedi-

miento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, que distinguía los supuestos en que la rectificación daba lugar a un ingreso indebido, de aquellos casos en que la autoliquidación, sin dar origen a un ingreso indebido, había perjudicado los intereses del obligado tributario.

La Norma Foral General Tributaria, en su artículo 118 ha unificado estos dos procedimientos, estableciendo como aplicable el de rectificación de autoliquidaciones, siendo el presente Reglamento el desarrollo correspondiente al citado procedimiento unificado. Asimismo, hay que destacar como novedad la legitimación de los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas para solicitar y no sólo para obtener las devoluciones, instando la rectificación de la autoliquidación presentada por el retenedor, el obligado a ingresar a cuenta o el obligado a repercutir.

Por último, conviene destacar la inclusión del desarrollo de un procedimiento que ha carecido, hasta la fecha, de un desarrollo acorde con su importancia en el ámbito de la gestión tributaria, como es el de comprobación de valores y la tasación pericial contradictoria, regulándose en el presente Reglamento los medios y procedimiento de comprobación de valores así como el procedimiento para proceder a la tasación pericial contradictoria.

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 113/2009, de 21 de julio, por el que se modifica la cuantía de la tasa por la venta de cartones de bingo. BOB nº 143 de 29-7-09.

Recientemente se ha procedido a la adjudicación definitiva del servicio de composición, impresión y distribución de los cartones de bingo necesarios para la exacción del Tributo sobre el Juego, a utilizar en los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gi-

puzkoa, habiéndose reducido el precio unitario del cartón de bingo a 0,006784 euros.

La Disposición Adicional Única de la Norma Foral 3/2005, de 10 de marzo, por la que se regula el Tributo sobre el Juego en el Territorio Histórico de Bizkaia, establece la Tasa por la venta de cartones del bingo.

Esta tasa, que se devenga en el momento de la venta de los cartones, se fija en función del coste unitario del suministro de los cartones de bingo, y es independiente de su valor facial. La modificación de la cuantía de la tasa podrá efectuarse mediante Decreto Foral.

Orden Foral 3.294/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 345 de declaración anual de Entidades de Previsión Social Voluntaria, Planes y Fondos de Pensiones, Sistemas Alternativos, Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados y Planes Individuales de Ahorro Sistemático. BOB nº 247 de 24-12-08.

La Orden Foral 2.995/2007, de 30 de noviembre, aprobó el modelo 345 de declaración anual de Entidades de Previsión Social Voluntaria, Planes y Fondos de Pensiones, sistemas alternativos a los mismos, Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados y Planes Individuales de Ahorro Sistemático.

De acuerdo con el apartado 3 de la Disposición Adicional Tercera de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el límite máximo anual satisfecho en concepto de primas a los Planes Individuales de Ahorro Sistemático será de 8.000 euros y el importe total de las primas acumuladas en estos contratos no podrá superar la cuantía total de 240.000 euros por contribuyente.

En desarrollo de lo anterior, el apartado 10 del artículo 97 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre, establece que las entidades aseguradoras que comercialicen planes individuales de ahorro sistemático deberán presentar una declaración informativa en la que, además de la identificación de los tomadores, deberán incluir el importe total de las primas satisfechas por los tomadores con la fecha del pago de la primera prima, el importe de la renta exenta comunicada en el momento de la constitución de la renta vitalicia, en el caso de anticipación, total o parcial, de los derechos económicos, así como una manifestación de que se cumple el requisito del límite anual máximo satisfecho en concepto de primas, en caso de transformación de un contrato de seguro de vida en un plan individual de ahorro sistemático

En consecuencia, para proporcionar a la Administración tributaria la información relativa al importe total de las primas acumuladas en los planes individuales de ahorro sistemático se aprueba un nuevo modelo 345 de declaración anual de Entidades de Previsión Social Voluntaria, Planes y Fondos de Pensiones, sistemas alternativos, Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados y Planes Individuales de Ahorro Sistemático.

Orden Foral 3.295/2008, 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 informativos. BOB nº 244 de 19-12-08.

Los plazos de presentación de los diferentes modelos tributarios se encuentran dispersos en las distintas Ordenes Forales de aprobación de los modelos o en disposiciones reglamentarias. Esta circunstancia

plantea un problema de seguridad jurídica para los contribuyentes que dispuestos a cumplir con sus obligaciones de información desconocen con certeza el periodo de presentación o la vigencia de las diferentes normativas reguladoras.

Esta Orden Foral pretende acabar con esta heterogeneidad en los plazos de presentación de los modelos, y homogenizarlo en unas fechas que faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias a los contribuyentes.

En los últimos años, se realizaron diversas modificaciones normativas para fijar el plazo de presentación de las declaraciones informativas, tanto en papel, soporte magnético y telemático, del 1 al 31 de enero.

La única excepción es el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios, que independientemente de su forma de presentación, se continúa presentando en los primeros 25 días naturales del mes de enero.

En definitiva, y 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 Impuesto sobre el Valor Añadido se establecen del 1 al 31 de enero.

Orden Foral 3.365/2008, 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. BOB n° 244 de 19-12-08. CORRECCION DE ERRORES BOB n° 13 de 21-1-09.

La Orden Foral 2.997/2007, de 30 de noviembre, aprobó, entre otros, el modelo 196 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, en relación con las rentas o 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, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación por soporte directamente legible por ordenador del citado modelo.

La constante evolución en la información para una mejor gestión de los tributos hace necesaria la incorporación sucesiva de otros datos que complementen a los ya incluidos en el modelo actualmente vigente, tales como la fecha de apertura de las cuentas, los autorizados en las mismas, hasta ahora incluidos en el modelo 191, o los saldos en determinados momentos del ejercicio fiscal.

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.

Orden Foral 3.366/2008, 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. BOB n° 247 de 24-12-08.

Conforme establece la letra e) del apartado 1 del artículo 13 de la Norma Foral 5/1999, de 15 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, los rendimientos de las «cuentas de no residentes» que se satisfagan a contribuyentes por este Impuesto sin mediación de establecimiento permanente, por bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y demás entidades registradas, están exentas de tributación.

De acuerdo con lo previsto en el apartado 4 del artículo 30 de la misma Norma Foral, no procede practicar retención sobre dichos rendimientos por tratarse de rentas exentas, sin perjuicio de las obligaciones de presentar las declaraciones sobre retenciones, exigibles a los sujetos definidos como obligados a retener, conforme establecen el apartado 5 del citado artículo 30 de la Norma Foral, así como el artículo 19 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Decreto Foral 146/1999, de 7 de septiembre.

Por medio de la Orden Foral 3771/2002, de 11 de diciembre, se aprobó 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 lógicos para su presentación por soporte directamente legible por ordenador, con objeto de encauzar la mencionada obligación.

La constante evolución en la información necesaria para una mejor gestión de los tributos conlleva la incorporación sucesiva de otros datos que complementen a los ya incluidos en el modelo actualmente vigente, tales como la fecha de apertura de las cuentas, los autorizados en las mismas, hasta ahora incluidos en el modelo 191, o los saldos en determinados momentos del ejercicio fiscal.

Debe mencionarse, así mismo, la inclusión como Anexo de una nueva relación de países de residencia fiscal y sus códigos correspondientes, que se incorporan también en distintas fases a la presente declaración.

Orden Foral 3.385/2008, 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. BOB nº 248 de 26-12-08.

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 estruc-

tural 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.

Orden Foral 3.386/2008, 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. BOB nº 248 de 26-12-08.

El artículo 29 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que, reglamentariamente, podrá regularse la aplicación a determinados sectores de actividad económica, excluidas las actividades profesionales, de sistemas de estimación objetiva que cuantifiquen el rendimiento utilizando los signos, índices o módulos generales o particulares que para cada sector sean aprobados.

El artículo 29 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre, establece que la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva se aplicará a cada una de las actividades económicas que se determinen por el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas.

Asimismo, el artículo 37.2 del citado Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone que la determinación del rendimiento neto en la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva se efectuará por el propio contribuyente, mediante la imputación a cada actividad de los signos, índices o módulos y la aplicación de las instrucciones que, para cada ejercicio,

sean aprobados mediante Orden Foral del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas.

La novedad más destacable de esta Orden Foral consiste en la incorporación, con carácter estructural, de las mejoras contenidas en los módulos correspondientes al sector del transporte de mercancías por carretera, que en años anteriores tenían carácter excepcional.

En consecuencia, 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.

Orden Foral 3.502/2008, de 17 de diciembre, por la que se modifican los modelos 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas, 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios, y 182 de declaración informativa de donativos, aportaciones y disposiciones. BOB nº 2 de 5-1-09.

La Orden Foral 430/2008, de 14 de febrero, aprobó el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas.

Previamente, las Órdenes Forales 2.994/2007 y 2.996/2007, ambas de 30 de noviembre, habían aprobado, respectivamente, los modelos 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios, y 182 de declaración informativa de donativos, aportaciones y disposiciones.

Diversos cambios normativos, entre los que destacan las modificaciones en el Número de Identifi-

cación Fiscal, la necesidad de diferenciar las percepciones en concepto de incapacidad permanente total cualificada, y el nuevo tratamiento de las aportaciones a los partidos políticos, hacen necesaria la modificación de los modelos 184, 190 y 182 actualmente en vigor.

Orden Foral 122/2009, de 13 de enero, por la que se aprueba el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores. BOB nº 13 de 21-1-09.

El Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante el Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, regula en su Título II las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y retenedores.

El artículo 21 del citado Reglamento establece que las declaraciones de alta, modificación y baja se presentarán en el lugar, forma, plazos y modelos que establezca el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas.

Por otra parte, la generalización en el año 2009 del sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido hace necesaria la aprobación de un nuevo modelo 036 de declaración censal que permita a los contribuyentes interesados en la misma solicitar la inclusión en el Registro de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Orden Foral 123/2009, de 13 de enero, 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. BOB nº 13 de 21-1-09.

El Decreto Foral Normativo 1/2007, de 6 de marzo, modificó la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adaptarla a la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Una de las modificaciones de la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido consiste en el añadido de un Capítulo IX al Título IX de la misma, que establece un nuevo Régimen especial, el del grupo de entidades.

Por otra parte, el artículo 61.bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, establece la obligación, que incumbe a la entidad dominante del grupo de entidades que vayan a aplicar este régimen especial, de comunicar a la Administración tributaria determinada información censal referida a las entidades que conforman el mismo.

La generalización en el año 2009 del sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece también para los sujetos pasivos que integren un grupo de entidades la posibilidad de aplicar un sistema consistente en la devolución del saldo a su favor pendiente al final de cada período de liquidación, aconseja la aprobación de un nuevo modelo 039 que, además de las funciones hasta ahora desempeñadas, pueda ser utilizado como solicitud de alta o baja en el Registro de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Orden Foral 124/2009, de 13 de enero, por la que se regula el Registro de devolución mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOB nº 13 de 21-1-09.

El derecho a la deducción se constituye como uno

de los elementos esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido. En este sentido, reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha subrayado la necesidad de que tal derecho pueda ejercitarse por los sujetos pasivos de forma inmediata.

Asimismo, debe evitarse a los empresarios o profesionales el coste financiero que puede representar el diferimiento en la percepción de las devoluciones que el mecanismo de declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido origina, especialmente, en aquellos períodos de declaración en los que se han realizado fuertes inversiones o bien cuando se tiene la intención de comenzar el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

En el procedimiento general de devolución y, salvo algunas excepciones, las solicitudes de devolución quedaban diferidas a la declaración que debía presentarse en el último período de liquidación, generando con ello un aumento de la presión fiscal indirecta de difícil justificación en la actualidad. En estas circunstancias y tras la adecuación de la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, la presente Orden Foral tiene por finalidad esencial arbitrar un sistema de devolución mensual que se sustenta, principalmente, en la creación de un Registro de devolución mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cuanto al acceso al Registro, los plazos para solicitar la inscripción se configuran con una gran flexibilidad, teniendo en cuenta que la solicitud debe realizarse a través de una declaración censal específica, salvo para los sujetos pasivos que estuvieran inscritos en el Registro de exportadores, para los cuales la norma prevé su inclusión automática.

Asimismo, para no comprometer la agilidad con la que debe funcionar este nuevo sistema se implanta la obligación de presentar las declaraciones del impues-

to por vía telemática y con periodicidad mensual.

En última instancia, es necesario señalar que la inscripción en el Registro se coordina con la obligación de suministrar información sobre las operaciones incluidas en los libros registro recogida en el artículo 47 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre.

Orden Foral 193/2009, de 15 de enero, por la que se aprueban el modelo de autoliquidación 216 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que debe utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, así como su presentación telemática, y el modelo de declaración 296, resumen anual del mismo. BOB nº 13 de 21-1-09.

Mediante la Orden Foral 2.998/2007, de 30 de noviembre, se aprobaron los modelos de declaración 210, 211, 212, 213, 214, 215, 216 y 296 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

Al haberse efectuado diversas modificaciones encaminadas a la mejora en la información tributaria, tales como la necesidad de consignar expresamente en el modelo 216 la deducción de lo ingresado en autoliquidaciones anteriores del mismo tributo, ejercicio y período; la necesidad de consignar expresamente en el modelo 296 el tipo de declaración complementaria de que se trate, y la exclusión de ciertas rentas, que se declararán a partir de ahora en el modelo 187, se hace precisa la aprobación mediante la presente Orden Foral de los nuevos modelos 216 y 296 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como la presentación telemática del primero de ellos.

Orden Foral 194/2009, de 15 de enero, por la que se aprueba el modelo 390 del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOB nº 13 de 21-1-09.

El artículo 164, apartado uno, número 6º, de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas para determinados regímenes especiales, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración resumen anual.

El objeto de la presente Orden Foral es la aprobación de un nuevo modelo 390, autoliquidación final del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el que se incluyan las operaciones e información relativa al nuevo Régimen especial del grupo de entidades y en el que, además, se permita consignar de forma separada, en su caso, la regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorata y otra casilla informativa en la que se incluyan los servicios localizados en el territorio de aplicación del Impuesto por inversión del sujeto pasivo.

En consecuencia, el modelo 390, autoliquidación final del Impuesto sobre el Valor Añadido, tiene el carácter de resumen informativo para los grupos de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, mientras que para el resto de personas y entidades sigue teniendo el carácter de autoliquidación final del ejercicio.

De conformidad con lo previsto en el artículo 167 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el diputado Foral de Hacienda y Finanzas.

Orden Foral 195/2009, de 15 de enero, por la que se aprueban los modelos 322 de auto-

liquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido. BOB nº 13 de 21-1-09. CORRECCION DE ERRORES BOB nº 21 de 2-2-09.

El Decreto Foral Normativo 1/2007, de 6 de marzo, modificó la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adaptarla a la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Una de las modificaciones en la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido consiste en la introducción de un Capítulo IX al Título IX de la misma, que establece un nuevo Régimen especial, el del grupo de entidades, que origina una nueva obligación de autoliquidación agregada que incumbe a la entidad dominante y, por otra parte, en cuanto a la autoliquidación individual que deben presentar todas y cada una de las entidades integrantes del grupo, se modifica el contenido de la misma en relación con los modelos de autoliquidación hasta ahora vigentes, ya que no llevará asociado ingreso ni solicitud de compensación o devolución.

De acuerdo, con lo expuesto, se aprobaron mediante la Orden Foral 429/2008, de 14 de febrero, los modelos 322 y 353, uno para su utilización como autoliquidación individual y el otro como autoliquidación agregada del Impuesto sobre el Valor Añadido, que deberán utilizar los sujetos pasivos del Impuesto que hayan optado por aplicar el régimen especial del grupo de entidades previsto en el Capítulo IX del Título IX de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, la generalización en el año 2009 del sistema de devolución mensual en el Impuesto so-

bre el Valor Añadido, que establece también para los sujetos pasivos que integren un grupo de entidades la posibilidad de aplicar un sistema consistente en la devolución del saldo a su favor pendiente al final de cada período de liquidación, hace necesaria la aprobación de nuevos modelos 322 de autoliquidación individual, y 353 de autoliquidación agregada del Impuesto sobre el Valor Añadido, que permitan recoger las modificaciones realizadas y que, como hasta la fecha, se presentarán obligatoriamente por vía telemática a través de Internet.

Orden Foral 205/2009, de 19 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. BOB nº 19 de 29-1-09.

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

La Orden Foral 289/1987, de 23 de febrero, aprobó los precios medios de venta utilizables como medio de comprobación tanto a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como del entonces denominado Impuesto General sobre Sucesiones. Dichos precios medios de venta han sido revisados anualmente por sucesivas Ordenes Forales.

Además, la Orden Foral 70/1992, de 21 de enero, estableció por primera vez la posibilidad de

utilizar como medio de comprobación los precios medios de venta en la transmisión de embarcaciones y aeronaves usadas teniendo en cuenta los años de utilización mediante una tabla de porcentajes.

La última de las actualizaciones se ha llevado a cabo mediante la Orden Foral 3.290/2007, de 20 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Sucesiones y Donaciones y Especial sobre Determinados Medios de Transporte, para 2008.

En lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se ha introducido, para adecuar la valoración a los criterios de la Unión Europea, una fórmula que elimine del valor de mercado, a efectos de dicho Impuesto, la imposición indirecta ya soportada por el vehículo usado de que se trate.

En consecuencia, mediante la presente Orden Foral se procede a revisar para el año 2009 los mencionados precios medios de venta así como los porcentajes aplicables en la gestión de cada uno de los citados Impuestos.

Orden Foral 206/2009, de 19 de enero, por la que se aprueba el modelo 340 de declaración informativa sobre operaciones incluidas en los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática. BOB nº 17 de 27-1-09.

La generalización en el año 2009 del sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido que permite solicitar la devolución del saldo a su favor pendiente al final de cada período de liquidación, junto con el control y prevención del fraude fiscal que tal medida podría generar hacen preci-

so disponer de información suficiente y de calidad, y obtenerla de la forma más inmediata posible.

El artículo 47 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante el Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, tiene por objeto la obligación de informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro por parte de los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre el Valor Añadido por medios telemáticos. A este respecto, existirá obligación de presentar una declaración informativa por cada período de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y dicha declaración contendrá los datos anotados hasta el último día del período de liquidación a que se refiera, debiendo presentarse en el plazo establecido para la presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente a dicho período.

La transmisión de la declaración informativa con el contenido de los libros registro se debe realizar obligatoriamente por medios telemáticos o en soporte directamente legible por ordenador.

El citado Reglamento, en su Disposición Transitoria Primera, dispone que la obligación de informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro a que se refiere el artículo 47, será exigible desde el 1 de enero de 2009 únicamente para aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido inscritos en el registro de devolución mensual. Para los restantes obligados tributarios, el cumplimiento de esta obligación será exigible por primera vez para la información a suministrar correspondiente al año 2010, de acuerdo con la forma, plazos y demás condiciones que para el cumplimiento de la misma establezca el Diputado de Hacienda y Finanzas.

Orden Foral 207/2009, de 19 de enero, por la que se aprueba el modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática. BOB nº 17 de 27-1-09.

La generalización en el año 2009 del sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y la consiguiente necesidad de crear un modelo de autoliquidación que permita solicitar la devolución del saldo a su favor pendiente al final de cada período de liquidación han puesto de manifiesto la gran variedad de modelos de autoliquidación en este Impuesto existente en la actualidad. Estos modelos comparten un esquema de liquidación similar, por lo que se considera conveniente aprobar un único modelo de autoliquidación que sustituya a los actualmente vigentes modelos 300, 320, 330 y 331.

El nuevo modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido se deberá utilizar por los sujetos pasivos del Impuesto con obligaciones periódicas de autoliquidación, tanto si su período de liquidación coincide con el trimestre natural como si coincide con el mes natural, excepto en el supuesto de las personas físicas o entidades que apliquen el Régimen especial simplificado o hayan optado por aplicar el Régimen especial del grupo de entidades, en cuyo caso presentarán los modelos de autoliquidación específicos aprobados al efecto para los citados regímenes especiales.

Orden Foral 341/2009, de 5 de febrero, por la que se modifica la Orden Foral 3.386/2008, de 11 de diciembre, por la que se fijan los signos, índices y módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el año 2009. BOB nº 28 de 11-2-09.

La Orden Foral 3.386/2008, de 11 de diciembre, fijó los signos, índices y módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el año 2009 correspondientes al Territorio Histórico de Bizkaia.

En esta Orden Foral se introdujo por vez primera, como un módulo más de determinadas actividades de hostelería, la tributación de las máquinas auxiliares de apuestas, sector éste de reciente creación y del que se esperan obtener unos rendimientos de pequeña magnitud en las primeras fases de su implantación en el Territorio Histórico de Bizkaia.

En consideración a esta situación y con objeto de no obstaculizar la implantación de este novedoso sector de actividad en nuestro Territorio, se ha acordado la reducción de dichos módulos y una bonificación del 90 por 100 durante 2009.

En el siguiente ejercicio se prevé establecer una bonificación del 50 por 100, en función de la evolución de este incipiente sector de las máquinas auxiliares de apuestas, y se incluirá en la Orden Foral de módulos para el ejercicio 2010.

Orden Foral 511/2009, de 17 de febrero, por la que se aprueban el modelo de autoliquidación 216 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que debe utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, así como su presentación telemática y el modelo de declaración 296, resumen anual del mismo. BOB nº 39 de 26-2-09.

Mediante la Orden Foral 2.998/2007, de 30 de noviembre, se aprobaron los modelos de declaración 210, 211, 212, 213, 214, 215, 216 y 296 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

Al haberse efectuado diversas modificaciones encaminadas a la mejora en la información tributaria, tales como la exclusión de ciertas rentas, que se declararán a partir de ahora en el modelo 187, se hace precisa la aprobación mediante la presente Orden Foral de los nuevos modelos 216 y 296 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como la presentación telemática del primero de ellos.

Recientemente, con idéntico contenido al de la presente Orden Foral, se publicó en el Boletín Oficial de Bizkaia la Orden Foral 193/2009, de 15 de enero. En aquella ocasión se aprobó una versión de la Orden Foral previa a las habituales depuraciones de errores, que fueron detectados el mismo día de su publicación. La presente Orden Foral deroga y sustituye a la misma a todos los efectos.

Orden Foral 512/2009, de 17 de febrero, por la que se aprueba el modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas, sí como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de sus hojas interiores por soportes directamente legibles por ordenador. BOB nº 39 de 26-2-09.

El Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, ha aprobado recientemente el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia.

Por lo que se refiere a las obligaciones de información de carácter general, en el Título VI del Reglamento se incorporan las normas relativas a la presentación de determinadas declaraciones informativas que hasta ahora estaban reguladas en diversas disposiciones. En este sentido, se incorpora dentro del artículo 42 la regulación de la obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas.

Esta obligación, ya existente en la actualidad, se ha visto modificada debido a la nueva obligación de informar, a través del modelo 340, acerca de las operaciones incluidas en los libros registro, vigente desde enero de 2009 y generalizada a partir de enero de 2010, que prevé la no presentación del modelo 347 por parte de los obligados a la presentación del nuevo modelo 340, salvo en lo referente a determinadas operaciones que se relacionan de forma expresa en el Reglamento de regulación de las obligaciones tributarias formales.

Orden Foral 515/2009, de 17 de febrero, por la que se aprueba el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas. BOB nº 39 de 26-2-09.

El Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, ha aprobado recientemente el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia.

Entre las obligaciones de información incluidas dentro del articulado de dicho Reglamento, se recoge en su artículo 50 la obligación de informar, mediante la presentación de una declaración anual, a las entidades que sean depositarias de valores mobiliarios, a las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, a las entidades comercializadoras y a los representantes de las entidades gestoras que operen en régimen de libre prestación de servicios, y a las entidades aseguradoras y a los representantes de las mismas que operen en régimen de libre prestación de servicios, así como a las entidades financieras, acerca de valores, seguros y rentas.

Por último, el artículo 41 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones formales dispone que el Diputado de Hacienda y Finanzas aprobará los modelos de declaración que, a tal efecto, deberán presentarse, el lugar y plazo de presentación

y los supuestos y condiciones en que la obligación deberá cumplirse mediante soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

Orden Foral 593/2009, de 23 de febrero, por la que se determinan los órganos competentes para tramitar y resolver solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas con la Hacienda Foral. BOB nº 40 de 27-2-09.

El artículo 23 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante el Decreto Foral 215/2005, de 27 de diciembre, establece que el Diputado de Hacienda y Finanzas determinará mediante Orden Foral el órgano competente en cada caso para resolver las solicitudes de aplazamiento, atendiendo a límites cualitativos y cuantitativos o a la naturaleza de las garantías.

La presente situación de crisis económica y financiera ha motivado el incremento, mediante el Decreto Foral 20/2009, de 17 de febrero, del importe exento de presentación de garantías para los aplazamientos y las suspensiones de la ejecución de los actos impugnados hasta los 10.000 euros, lo que aconseja, en consecuencia, la actualización de las competencias para la tramitación y resolución de los aplazamientos.

Orden Foral 896/2009, de 27 de marzo, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de las reclamaciones económico-administrativas. BOB nº 64 de 3-4-09

El Título V de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, regula todos los procedimientos de revisión en materia fiscal, tanto los que se inician de oficio por parte de la Administración Tributaria, como los que se promueven a instancia de la persona interesada, entre los que se incluyen, las reclamaciones

económico-administrativas.

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, en aras a facilitar la tramitación administrativa a los contribuyentes, está apostando por el empleo de las modernas tecnologías de la comunicación en todo su ámbito de actuación y, especialmente, en las relaciones con los contribuyentes. Internet es ya hoy, y lo será con mayor alcance en el futuro, un canal de comunicación privilegiado que facilita enormemente las relaciones interpersonales, y cuya utilización ha recibido un impulso importante por parte del Departamento de Hacienda y Finanzas, en forma de nuevos servicios puestos a disposición de los contribuyentes.

La presente Orden Foral supone un nuevo avance en este camino, abriendo la vía telemática a la presentación de las reclamaciones económico-administrativas. Esta presentación por vía telemática reúne los requisitos de seguridad que garantizan su autenticidad, consistente en la constancia de la identidad fidedigna del remitente y el destinatario, la no alteración del documento enviado, la absoluta confidencialidad y la fecha de la comunicación.

Orden Foral 897/2009, de 27 de marzo, por la que se aprueba el modelo 308 de solicitud de devolución régimen especial recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y sujetos pasivos ocasionales del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOB nº 65 de 6-4-09.

El artículo 30 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado mediante Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, recientemente modificado, establece que los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera y tributen por el régimen simplificado del Impuesto podrán solicitar la devolu-

ción de las cuotas soportadas deducibles en la adquisición de medios de transporte afectos a dicha actividad durante determinados días del mes siguiente a aquél en el cual hayan realizado la adquisición del medio de transporte y siempre que cumplan los requisitos correspondientes, lo que hace necesario articular un sistema para que los citados sujetos pasivos puedan ejercitar el derecho a la devolución de las cuotas soportadas.

En base a dicha modificación, el nuevo modelo 308 va a ser el cauce adecuado para ejercer este derecho. Este modelo se utilizará también para solicitar el reintegro de las devoluciones a exportadores en régimen de viajeros realizadas por los sujetos pasivos que tributen en régimen especial del recargo de equivalencia, así como para que aquellos sujetos pasivos ocasionales que realicen entregas exentas de medios de transporte nuevos puedan solicitar la devolución de las cuotas soportadas o satisfechas en la adquisición de dichos medios de transporte.

El nuevo modelo 308 se deberá utilizar por los sujetos pasivos, tanto si su período de liquidación coincide con el trimestre natural como si coincide con el mes natural.

Orden Foral 898/2009, de 27 de marzo, por la que se aprueba el modelo 048 de autoliquidación de la Tasa Fiscal sobre el Juego –Apuestas- y se regula el procedimiento para su presentación telemática. BOB n 64 de 3-4-09.

En el Territorio Histórico de Bizkaia, y ligado generalmente a determinadas actividades de hostelería, está siendo implantado el sistema de apuestas deportivas efectuadas por medio de máquinas auxiliares, cuya novedad hace necesaria la creación de un modelo que permita la recaudación de la Tasa sobre el Juego asociada a la misma.

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.

En consecuencia, es objeto de la presente Orden Foral, la aprobación del modelo 048 de Tasa Fiscal sobre el Juego –Apuestas- y la regulación del procedimiento y las condiciones para su presentación telemática.

Orden Foral 1.016/2009, de 7 de abril, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática del modelo 100 de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2008. BOB n° 69 de 15-4-09.

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 la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

El apartado 7 del artículo 104 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas autoriza al Diputado Foral de Hacienda y Finanzas a regular los supuestos y condiciones de presentación de las autoliquidacio-

nes por medios telemáticos.

La presente Orden Foral regula el procedimiento y las condiciones para la presentación telemática del modelo 100 de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2008, con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Orden Foral 1.017/2009, de 7 de abril, por la que se aprueba el modelo 100 de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2008. BOB nº 69 de 15-4-09.

En los últimos meses, se han producido diversas circunstancias de índole económica, que han dado lugar a una coyuntura desfavorable. En este sentido, y con el objeto de paliar esta situación adversa, se aprobó la Norma Foral 5/2008, de 30 de junio, por la que se aprobaron medidas fiscales para incentivar la actividad económica, de adaptación del Impuesto sobre Sociedades a la reforma contable y otras medidas tributarias.

Esta Norma modificó diferentes figuras impositivas del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, que, en lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se materializó en la incorporación de un nuevo beneficio fiscal consistente en una deducción en la cuota líquida del Impuesto de 400 euros anuales, 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. Asimismo, 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.

Por otra parte, y como novedad para el ejercicio 2008, mediante la Norma Foral 7/2008, de 10 de diciembre, por la que se aprueban medidas tributarias para 2009, se ha procedido a la derogación del Impuesto sobre el Patrimonio.

En consecuencia, la presente Orden Foral tiene por objeto exclusivo la aprobación del modelo de autoliquidación Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente para el período impositivo 2008.

Orden Foral 1.211/2009, de 4 de mayo, por la que se establece el procedimiento para la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo y se establece el procedimiento para su tramitación. BOB nº 87 de 12.5.09.

El Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece que los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados y que se registrarán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

La disposición adicional quincuagésima séptima de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2009, reconoce en su apartado Uno el derecho a la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos, satisfechas o soportadas por los agricultores y ganaderos con ocasión de las adquisiciones de gasóleo que hayan tributado por el Impuesto sobre Hidrocarburos al tipo impositivo del epígrafe 1.4 de la Tarifa 1º del artículo 50.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y que hayan sido efectuadas durante el período comprendido entre el 1 de octubre de 2007 y el 31 de diciembre de 2008.

La mencionada devolución se condiciona a que el precio medio del gasóleo al que se refiere el párrafo anterior, en el período comprendido entre el 1 de enero de 2004 y el 31 de diciembre de 2005, incrementado en el índice de precios de origen percibido por el agricultor, no supere el precio medio alcanzado por dicho gasóleo durante el período comprendido entre el 1 de octubre de 2007 y el 31 de diciembre de 2008, no siendo computables en los precios a considerar las cuotas del IVA incorporadas a los mismos.

Habiéndose verificado el cumplimiento de la condición establecida para la procedencia de la devolución, consistente en que el precio medio del gasóleo durante el período comprendido de enero de 2004 a diciembre de 2005, incrementado en el correspondiente índice de precios percibidos (IPP) por el agricultor, no ha superado el precio medio del gasóleo durante el período comprendido entre el 1 de octubre de 2007 y el 31 de diciembre de 2008, procede el reconocimiento de la devolución.

La presente Orden Foral pretende articular el correspondiente procedimiento para la práctica de la devolución extraordinaria del Impuesto sobre Hidrocarburos correspondiente a dicho plazo.

Orden Foral 1.212/2009, de 4 de mayo, por la que se aprueban los modelos 650, 50-V, 651, 651-V y 652 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOB nº 87 de 12.5.09.

El 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 y el Reglamento que lo desarrolla aprobado mediante Decreto Foral 107/2001, de 5 de junio, establecen las normas relativas a la gestión del citado tributo.

Mediante Orden Foral 3.799/2001, de 27 de noviembre, se aprobaron los modelos 650, 651 y 652, relativos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La voluntad de facilitar a los ciudadanos el cumplimiento de sus obligaciones tributarias ha dado lugar a la necesidad de aprobar unos nuevos modelos tributarios relativos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De esta forma, y como novedad más relevante hay que destacar la aprobación de los modelos 650-V para las adquisiciones lucrativas *mortis causa* de vehículos y 651-V para las adquisiciones lucrativas *inter vivos* de vehículos.

Orden Foral 1.445/2009, de 21 de mayo, por la que se modifican la magnitud específica y los módulos aprobados para la actividad de mensajería y recadería por la 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. BOB nº 98 de 27-5-09.

Con fecha 26 de diciembre de 2008 se publicó en el «Boletín Oficial de Bizkaia» la 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.

Con objeto de adaptarse a la realidad económica del sector de mensajería y recadería, incluido por primera vez en este régimen especial en el año 2009, se procede a modificar la magnitud específica excluyente y los módulos correspondientes a esta actividad, cuando se realice exclusivamente con medios de transporte propios.

Habida cuenta de que han vencido ya tanto el plazo para las renunciaciones y revocaciones del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido como el plazo de ingreso de la cuota correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2009, se otorga un plazo especial para las renunciaciones y revocaciones a los afectados por la presente Orden Foral, y se permite que las cuotas correspondientes a los trimestres segundo y tercero se calculen sobre la base de los nuevos módulos aprobados.

Orden Foral 1.721/2009, de 16 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 2008. BOB nº 117 de 23-6-09.

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

En lo que se refiere a los grupos fiscales, el artículo 89 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, dispone que la sociedad dominante vendrá obligada, al tiempo de presentar la autoliquidación del grupo 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 2008.

La novedad más reseñable de esta campaña es que se trata del primer ejercicio en el que están en vigor tanto el nuevo Plan General de Contabilidad como el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, aprobados en cumplimiento de 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.

Las Juntas Generales de Bizkaia procedieron a aprobar las adaptaciones necesarias de nuestra Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades vigente a los efectos de adecuarla a las nuevas normas contables, lo que se verificó por medio fundamentalmente del Título II de la 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. La disposición adicional cuarta de la citada Norma Foral estableció que reglamentariamente podrían establecerse las disposiciones necesarias para regular las consecuencias fiscales de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad, lo que se llevó a cabo mediante el 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.

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.

Por esta razón, una vez regulada la obligatoriedad de la presentación telemática para determinados obligados tributarios en el Impuesto sobre Sociedades, la Orden Foral 342/2008, de 5 de febrero, con efectos de 1 de julio de 2008, extendió 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.

La Orden Foral regula, por lo tanto, 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 2008, con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Orden Foral 1.868/2009, de 2 de julio, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Decreto foral 57/2004, de 6 de abril, por el que se regulan las obligaciones de facturación. BOB nº 129 de 9-7-09.

El Decreto Foral 57/2004, de 6 de abril, por el que se regulan las obligaciones de facturación, desarrolla entre otros aspectos, el relativo a la expedición y conservación de facturas o documentos sustitutivos.

En particular, los artículos 17 y 18 del mismo regulan aspectos relativos a la expedición de las facturas o documentos sustitutivos de las mismas y, en concreto, la remisión por medios electrónicos de dichos documentos, estableciendo los procedimientos mediante los cuales puede efectuarse dicha remisión que, en todo caso, deberán garantizar la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido. Los artículos 19 y siguientes de dicha disposición regulan, por su parte, la conservación de facturas o documentos sustitutivos, y el artículo 21, la conservación de dichos documentos mediante medios electrónicos.

Se trata por medio de la presente Orden Foral de dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de los mencionados artículos.

Orden Foral 2.186/2009, de 30 de julio, por la que se desarrolla el sistema de cuenta corriente tributaria *B-1076.

BOB nº 153 de 13-08-2009.

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

Con fecha de 28 de diciembre de 2005 se aprobó la Orden Foral 3.249/ 2005, por la que se desarrollaba el sistema de cuenta corriente tributaria.

En este momento, es objetivo de la Hacienda Foral de Bizkaia el establecer un nuevo sistema que se adapte a las actuales necesidades de financiación de las deudas, en especial por la situación económico-financiera de crisis, a la vez que simplificar trámites y, en definitiva, facilitar la gestión de los cobros y pagos del mayor número de obligados tributarios posible.

Esta Orden Foral complementa el sistema previsto en la Orden Foral 3.249/2005, al establecer una nueva modalidad de extinción de las deudas tributarias por compensación en un sistema de cuenta corriente tributaria abierto, que permitan disponer del crédito sobrante a favor del obligado, en su caso, con la mayor celeridad, a la vez que no exigir el pago mientras no esté obligada la Administración tributaria a acordar la devolución que se pretende compensar. De esta forma se trata de paliar el posible desfase de tesorería derivado de la obligación de hacer pagos a la Hacienda Foral cuando a la vez ésta pueda ser deudora por devoluciones pendientes.

Orden Foral 2.372/2009, de 15 de septiembre, por la que se establecen los honorarios estandarizados de los peritos terceros designados para intervenir en las tasaciones periciales contradictorias relativas a bienes

o derechos constituidos sobre los mismos. *B-1077. BOB nº 179 de 18-09-09.

La Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, establece en el apartado 2 del artículo 55, que la tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los distintos medios de comprobación de valores que se relacionan en el apartado 1 del mismo artículo.

El procedimiento de tasación pericial contradictoria se encuentra regulado, además de en el artículo 128 de la Norma Foral antes citada, en los artículos 97 y 98 del Reglamento de Gestión de los Tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por el Decreto Foral 112/2009, de 21 de julio, como el medio que pueden utilizar los interesados en caso de discrepancia con los valores resultantes de la comprobación efectuada por la Administración.

En este procedimiento participan el perito de la Administración, el perito del obligado tributario y, en determinados casos, en función de las diferencias cuantitativas entre las valoraciones de éstos, tiene que intervenir también un perito tercero.

Los peritos terceros serán elegidos entre los colegiados o asociados que estén interesados y que figuren en las listas presentadas por el respectivo colegio, a cuyo fin se celebrará un sorteo público en el mes de diciembre, que tendrá vigencia durante los cinco años siguientes, hasta la realización de un nuevo sorteo.

Los honorarios de este perito tercero debe abonarlos la Administración o el obligado tributario en función de la diferencia que exista entre la valoración efectuada por el perito tercero y el valor declarado por el sujeto pasivo.

Por ello, y considerando entre otros factores la conveniencia de que ambas partes discrepantes puedan conocer con antelación la cuantía a la que pudieran ascender los honorarios de la persona que realice la pericia, el Reglamento de Gestión de los Tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por el Decreto Foral 112/2009, de 21 de julio, dispone en su artículo 97, apartado 4, la posibilidad de establecer honorarios estandarizados.

En desarrollo de dicho precepto la presente Orden Foral determina una fórmula para el cálculo de honorarios en los supuestos en los que la valoración del perito tercero deba versar sobre bienes o derechos constituidos sobre los mismos. Con el fin de posibilitar que dicha fórmula sea lo más objetiva y fácil de aplicar, se utiliza como magnitud de referencia el valor comprobado mediante informe pericial por la Hacienda Foral de Bizkaia, el cual es conocido por todos los intervinientes en el expediente.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

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.

Con la intención de hacer frente a la crisis económica que sufre de forma notoria la actividad económica guipuzcoana en los últimos meses de 2008 se aprueba la presente Norma Foral, con varios objetivos: por una parte, aminorar el impacto de la crisis, promoviendo instrumentos fiscales que incentiven el empleo, pilar básico para la sociedad guipuzcoana; por otra, se fomenta la competitividad y la innovación en las empresas, bonificando la inversión de los beneficios en actividades y programas de innovación. Además de ello, las modificaciones incluidas se aprueban 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.

Entre las medidas a destacar cabe citar la modificación de los tipos impositivos, aliviando la carga impositiva de las empresas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y fijando el tipo impositivo general en un 28 por 100 y en un 24 por 100 el específico para pequeñas empresas. Ello resulta doblemente beneficioso para las sociedades guipuzcoanas, ya que además de impulsar la economía, se armonizan los tipos impositivos generales del Impuesto sobre Sociedades de los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

También en relación con los tipos impositivos, merece ser destacada la elevación, a partir de 2009, del correspondiente a las sociedades patrimoniales, que se fija en un 24 por 100, incidiendo, de esta manera, en la progresividad del sistema impositivo guipuzcoano.

Se reorganizan y mejoran, por otra parte, las deducciones más importantes que han venido caracterizando el Impuesto sobre Sociedades, como la deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente, así como la deducción por la realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación, campo este último en el que resulta especialmente conveniente incidir en este momento. Para ello se incrementan los porcentajes de deducción por actividades de innovación, que se extienden por primera vez al ámbito de la innovación no tecnológica.

Se incrementa la deducción por creación de empleo, considerando que su fomento es uno de los agentes de mayor fuerza para lograr el bienestar de los guipuzcoanos y la vía más eficaz para mantener el consumo y la capacidad de contribuir a través de

los impuestos, aportando de esta manera los recursos necesarios para la cobertura de las prestaciones sociales.

Asimismo, se introducen determinadas modificaciones en cumplimiento de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de marzo de 2008, que concluía que las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación, en su anterior diseño, eran contrarias al derecho comunitario por incentivar de mayor manera las actividades realizadas en España que las realizadas en el resto de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Finalmente, a través de las Disposiciones Finales, se introducen modificaciones en otras Normas Forales para coordinar aquéllas a la nueva redacción de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, entre las que destaca la modificación del tipo de gravamen del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en cuanto a no residentes que operen mediante establecimiento permanente, para adecuarlo así al tipo impositivo general que introduce la presente Norma Foral para el Impuesto sobre Sociedades.

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.

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.

Atendiendo a la necesaria colaboración entre los

ayuntamientos y la Diputación Foral de Gipuzkoa para el desarrollo del bienestar de este territorio, estos presupuestos contemplan subvenciones a los ayuntamientos por una cuantía de 84,5 millones de euros que supone un incremento de 22,5%.

Los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el ejercicio 2009 son la principal herramienta de ejecución del conjunto de políticas públicas forales que conforman el Plan de Gestión 2007-2011 que se proponen como necesarias para que el tejido económico siga generando riqueza y la administración pública ofrezca la protección social necesaria.

Este Plan constituye un proyecto básico del actual gobierno foral y se basa en cuatro grandes objetivos estratégicos:

- Gure lurraldea.
- Gipuzkoa del bienestar.
- Gipuzkoa competitiva.
- Gipuzkoa de las infraestructuras y la ordenación sostenible.

En el ejercicio 2009, junto al Presupuesto ordinario, los Presupuestos Generales incorporan los créditos aprobados mediante Norma Foral 2/2008, de 10 de junio, bajo la denominación de «Presupuesto Extraordinario de Gestión 2008-2011», con el objeto de materializar un impulso extraordinario en esta legislatura para lograr situar a Gipuzkoa como un territorio inteligente que garantice el bienestar de las personas, innovador, creativo, competitivo y sostenible.

La financiación del «Presupuesto Extraordinario de Gestión 2008-2011» exclusivamente con cargo al

remanente de tesorería, permite desarrollar durante estos años determinadas actuaciones estratégicas en infraestructuras y equipamientos, revertiendo de esta forma a la sociedad guipuzcoana las disponibilidades financieras existentes.

El cumplimiento de estos objetivos se compatibiliza con la orientación de las políticas públicas hacia el impulso del crecimiento y la estabilidad económica del Territorio Histórico de Gipuzkoa ante la preocupante evolución del ciclo económico.

El contenido esencial de la Norma Foral de Presupuestos se recoge en el título I por cuanto que se aprueban la totalidad de los estados de ingresos y gastos del sector público foral y se consigna el importe de los gastos fiscales que afectan a los tributos del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Se incluye en este título el importe de los estados de gasto e ingreso de los presupuestos de las Juntas Generales de Gipuzkoa.

El título II establece el límite de endeudamiento y de prestación de garantías de la Diputación Foral y el límite de endeudamiento de las sociedades mercantiles forales.

En el título III se regula las especificidades a aplicar durante el ejercicio 2009 al régimen general de los créditos presupuestarios y de sus modificaciones. En concreto, las excepciones al régimen general del carácter limitativo de los créditos, la consideración de créditos ampliables, el límite máximo de creación y redistribución de créditos de compromiso, así como las especificidades de las habilitaciones y las incorporaciones de créditos.

El título IV recoge aquellas normas relativas a la gestión presupuestaria en materia de subvenciones, proyectos cofinanciados, limitación a la ejecución

del gasto, municipalización del gasto realizado, así como al régimen de transferencias a las Juntas Generales y al resto de entidades del sector público foral.

Se fija la competencia del Diputado o Diputada General y de los diputados o diputadas forales para la concesión de subvenciones individualizadas, con cargo al presupuesto de su departamento, en un importe inferior a 15.000 euros.

El título V, relativo al régimen de los créditos de personal y de pasivos concreta la composición de la plantilla presupuestaria y regula de forma más precisa las limitaciones al capítulo I de los presupuestos.

Se completa esta regulación con normas específicas para la oferta de empleo público, la relación de puestos de trabajo y la provisión de estos últimos.

El título VI referente a la financiación de los municipios del territorio histórico y el título VII que establece la información periódica que debe remitir la Diputación Foral a las Juntas Generales, no presentan modificaciones significativas respecto al ejercicio anterior.

El Título VIII recoge las normas de gestión presupuestaria de las Juntas Generales de Gipuzkoa.

En las disposiciones adicionales, entre otras cuestiones, se actualizan las deducciones y se deflactan las tarifas de diferentes impuestos en un 2%.

Norma Foral 1/2009, de 17 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Norma Foral 2/1999, de 26 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no residentes y la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria.

La presente Norma Foral tiene por objeto la modificación de tres Normas Forales: la 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, la 2/1999, de 26 de abril, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y la 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Por su calado e incidencia en la generalidad de los contribuyentes guipuzcoanos, destacan las medidas relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que afectan al ámbito de las exenciones, de los rendimientos del trabajo, de las reducciones por tributación conjunta, de la escala del Impuesto y de determinadas deducciones. Las medidas que se adoptan vienen a sumarse a otras (algunas ya aprobadas, como las previstas en la Norma Foral 3/2008, de 9 de julio, por la que se aprueban medidas fiscales para incentivar la actividad económica, y otras que se han tramitado de forma simultánea a ésta, como las contenidas en la Norma Foral de Presupuestos del Territorio Histórico de Gipuzkoa para 2009), al objeto todas ellas, de paliar los efectos de la crisis económico-financiera en las economías domésticas de los ciudadanos y ciudadanas de Gipuzkoa, y coadyuvar a la mejora de su situación.

La Norma Foral se estructura en tres títulos, uno por cada norma foral afectada, una disposición adicional y otra disposición final. El título I, que modifica el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se compone de dos artículos: las medidas contenidas en el primero tienen efectos desde el 1 de enero de 2008 y las contenidas en el segundo desde el 1 de enero de 2009. Los títulos II y III, que modifican el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y la Norma Foral General Tributaria respectivamente, constan de un artículo cada uno.

Con respecto a las modificaciones incluidas en el título I, que afectan a la Norma Foral 10/2006, de

29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cabe destacar las siguientes:

- se incluye una nueva exención para las percepciones que el cuidador no profesional del entorno familiar reciba de la persona en situación de dependencia que sea beneficiaria de la prestación económica para cuidados en el entorno familiar, con cargo a la citada prestación;
- se incluye en la deducción por la adquisición de vivienda habitual una nueva circunstancia que posibilita el cambio de vivienda antes de los tres años de ocupación, sin que la vivienda desocupada pierda la consideración de vivienda habitual, y tiene relación con las circunstancias de carácter económico que impiden satisfacer el pago de la vivienda;
- se declaran exentas las prestaciones de la Seguridad social percibidas por los contribuyentes con incapacidad permanente total que sean mayores de 55 años y que no obtengan otro tipo de rentas del trabajo o de actividades económicas;
- se amplía, de 6 a 8 años, el plazo para proceder a la inversión del saldo depositado en aquellas cuentas vivienda cuyo plazo de materialización finalice entre el 1 de enero de 2008 y el 31 de diciembre de 2010;
- se contempla la integración al 40% de la totalidad o una parte de los rendimientos percibidos como consecuencia de la rescisión de mutuo acuerdo de la relación laboral;
- se incrementan de forma importante los importes de la deducción por descendientes respecto a los que eran de aplicación en el periodo impositivo de 2008, incremento que excede de su mera actualización; y

- se incrementan de igual manera las deducciones por discapacidad y por dependencia.

Por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de No Residentes modificado en el título II de la presente Norma Foral, se incluye una serie de correcciones técnicas relacionadas con determinadas remisiones normativas.

El título III modifica la disposición reguladora de los plazos de resolución de las reclamaciones económico-administrativas de la Norma Foral General Tributaria, introduciendo la posibilidad de que el Tribunal Económico-Administrativo Foral pueda acordar, de forma motivada y previa audiencia al interesado, la paralización de sus actuaciones y la suspensión del cómputo del plazo de resolución y del periodo de prescripción, en el supuesto de que los actos impugnados puedan estar afectados por resoluciones pendientes de ser dictadas en procedimientos seguidos en otros ámbitos o jurisdicciones.

Por último, la disposición final única establece la entrada en vigor y los efectos de las medidas, para lo cual remite a los efectos expresos previstos en su articulado.

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.

La Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, dispone en su artículo 56.3 que la comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 128 y 129 de la citada Norma Foral, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el Título III,

como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos.

Así mismo, establece en su apartado 2 que la tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios previstos en el apartado 1 de dicho artículo 56.

Sin perjuicio de la detallada regulación incluida en los artículos 128 y 129 anteriormente mencionados, sobre el procedimiento de comprobación de valores, el apartado 3 del artículo 129 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 profesionales 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.

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 ejer-

cicio 2009 para la determinación de las ganancias y pérdidas patrimoniales del citado Impuesto.

La normativa tributaria resulta especialmente dinámica y sujeta a frecuentes modificaciones. Estas características se encuentran aún más presentes en un impuesto como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que al afectar a la generalidad de los guipuzcoanos, debe ir adaptándose continuamente a la cambiante realidad social y económica del Territorio.

En este sentido, y 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.

El origen de esta nueva obligación se encuentra en la aprobación a través de la propia Norma Foral 3/2008, de un nuevo supuesto de deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Procede ahora, por tanto, desarrollar en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la mencionada obligación de suministro de información.

Asimismo, se aprueban nuevas tablas de porcentajes de retención, ajustadas a las modificaciones introducidas por Norma Foral tanto en tarifa, en virtud de su deflactación, como en deducciones que han sido actualizadas y, en el caso de las deducciones por descendientes, incrementadas.

La disposición adicional primera recoge los nuevos coeficientes de actualización contemplados en el apartado 2 del artículo 47 de la Norma Foral 10/2006 anteriormente citado, aplicables a las transmisiones que se realicen en el ejercicio 2009.

Por último, se establece una medida que pretende aliviar, desde el punto de vista fiscal, la situación de aquellos contribuyentes que, como consecuencia de las dificultades que atraviesa el mercado inmobiliario, encuentran dificultades para vender su vivienda habitual cuando ya habían adquirido su nueva vivienda habitual en el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2006 y el 31 de diciembre de 2008. A través de la disposición adicional segunda, se amplía de dos a tres años el plazo para materializar, en los supuestos referidos, la reinversión de las cantidades obtenidas en la enajenación y poder acogerse así a la exención por reinversión.

Por lo que a la habilitación normativa se refiere, la disposición final segunda de la Norma Foral 10/2006 citada anteriormente habilita a la Diputación Foral y al Diputado o a la Diputada Foral para la Fiscalidad y las Finanzas, actual Hacienda y Finanzas, para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de la mencionada Norma Foral.

De conformidad con lo dispuesto, por su parte, en los artículos 18 y 31.1.f) de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa, corresponde al Consejo de Diputados la aprobación de los reglamentos de desarrollo y ejecución de las Normas Forales.

Decreto Foral 2/2009, de 13 de enero, sobre medidas destinadas a flexibilizar el pago de determinadas obligaciones tributarias.

La coyuntura de crisis económico-financiera ha producido que instrumentos de financiación hasta ahora admitidos comúnmente como son los efectos al cobro a 30, 60 y 90 días, estén siendo aceptados por las entidades financieras por un importe sensiblemente inferior, lo que a la postre está originando un incremento de falta de liquidez en el tráfico diario de las empresas. Esta liquidez resulta imprescindible en nuestro sistema económico para hacer frente a las distintas obligaciones, entre otras a las obligaciones tributarias.

Siendo consciente de dicho problema, la Diputación Foral de Gipuzkoa, por medio del presente Decreto Foral, se plantea facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y procurar resolver el problema anteriormente mencionado.

Es cierto que la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de

Gipuzkoa prevé en su artículo 64.1 que las deudas tributarias que se encuentren en periodo voluntario o ejecutivo de pago podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos. También lo es que el artículo 79.2.a) de la misma norma establece que podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de garantías cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije reglamentariamente, aspecto este que ha sido objeto de desarrollo en el artículo 42 del Reglamento de Recaudación aprobado por Decreto Foral 38/2006, donde en su punto 1 establece una serie de supuestos en los que podrá dispensarse total o parcialmente de la constitución de garantía.

Ello no obstante, el presente Decreto Foral plantea, con carácter excepcional para el año 2009, la concesión de un supuesto de aplazamiento sin garantías para determinadas deudas tributarias no previsto hasta la fecha, en concreto para aquellas de carácter periódico. Se trataría de un aplazamiento por un periodo máximo de 90 días y para deudas cuya cuantía en ningún caso podría exceder de 150.000 euros para el caso de deudas de devengo trimestral y de 70.000 euros para los casos de devengo mensual.

Con ello se pretende, como se ha indicado anteriormente, proveer a las empresas y agentes económicos en general que tengan obligaciones de ingreso periódicas con la Hacienda Foral, de una liquidez financiera que de otro modo y en la actual situación económica puede resultar difícil, si no imposible de obtener, e imprescindible, por otra parte, para un normal desenvolvimiento de la actividad económica de dichos agentes.

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.

La utilización de las nuevas tecnologías en los cometidos administrativos del Departamento de Hacienda y Finanzas es un hecho que viene produciéndose en los últimos años de forma progresiva, y ello en la medida que los medios materiales y tecnológicos lo van permitiendo, a la vez que la difusión de dichos medios se hace más intensa en los contribuyentes que están vinculados en la relación con la Administración tributaria.

Dicha progresión en la utilización de los medios telemáticos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias ha pasado desde la mera opción, simultáneamente con otras opciones como la utilización de otros soportes como el papel o los soportes magnéticos, a la obligatoriedad de su uso para aquellos contribuyentes que por su estructura empresarial y su volumen de negocio se consideran aptos para relacionarse a través de tales medios.

En este camino, la aprobación de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos ha supuesto un espaldarazo definitivo en la utilización de las nuevas tecnologías, pasando como se indica en la exposición de motivos de la misma, de la simple facultad de las Administraciones de utilizar dichas tecnologías, a la obligación de utilizarlas en la relaciones con los ciudadanos. Y no sólo contempla la obligación de las Administraciones públicas de utilizar dichos medios, sino que incluso contempla la posibilidad de establecer la obligatoriedad de comunicarse con la Administración por medios electrónicos.

En consonancia con dicha previsión, el 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, establece en su artículo 2.4 que los departamentos de la Diputación Foral de Gipuzkoa podrán establecer, mediante orden foral del diputado o de la diputada foral correspondiente, la obligatoriedad de relacionarse con ellos por la vía electrónica, telemática o informática, utilizando cualquiera de los sistemas de identificación previstos en el número 2 del presente artículo o únicamente alguno o algunos de ellos. La obligatoriedad podrá establecerse, en la misma línea que el artículo 27.6 de la Ley 11/2007, en función de las personas destinatarias y para todas sus relaciones o para algunas determinadas, cuando se trate de personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos debidamente acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos, incluyendo el sistema de identificación exigido.

Continuando pues, en ámbito de las relaciones tributarias, en la senda emprendida, 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.

Orden Foral 113/2009, de 16 de febrero, por la que se aprueban determinados modelos y se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley

12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 33 que los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Al amparo de dicha capacidad se dictó el Decreto Foral 20/1998, de 3 de marzo, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a lo dispuesto en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. En esta disposición son numerosas las remisiones a la aprobación de modelos de declaración o de comunicación que posibiliten el cumplimiento de determinadas formalidades o de ingreso de los impuestos en ella regulados.

Con el objeto de posibilitar el cumplimiento de dichas obligaciones, a partir de la aprobación del Decreto Foral 20/1998 se han venido publicando diversas Ordenes Forales correspondientes a modelos de autoliquidación, de declaración o comunicación que han tenido como nota común la dispersión normativa en este ámbito.

A fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones a que se ha hecho referencia la presente Orden Foral tiene por objeto refundir en una única disposición la aprobación de la mayoría de los modelos tributarios que afectan al ámbito de los Impuestos Especiales, a la vez de actualizar y adecuar los mismos bajo criterios de mejora en la gestión que la experiencia de los últimos años facilita a los órganos gestores.

Por último, no se puede omitir la importancia que en este ámbito han tenido, también, los medios telemáticos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales. Al igual que en otras figuras impositivas, la posibilidad de ir incorporando las transmisiones telemáticas de las declaraciones o comunicaciones del ámbito de los Impuestos Especiales, obligan, así mismo, a la modificación de algunos de los procedimientos de presentación de los modelos en ella exigidos, facilitando de esta manera su cumplimiento.

Decreto Foral 19/2009, de 9 de junio, sobre medidas destinadas a facilitar el aplazamiento de las obligaciones tributarias.

Como continuación al Decreto Foral 2/2009, de 13 de enero, sobre medidas destinadas a flexibilizar el pago de determinadas obligaciones tributarias se aprueba este Decreto Foral en un intento de inyectar liquidez en el mercado.

De esta forma se plantea esta nueva disposición que facilita los aplazamientos de deudas tributarias en una doble vertiente:

Por un lado, se crea un nuevo supuesto de aplazamiento sin garantía, que al igual que ocurría con los regulados en el Decreto Foral 2/2009 no se encuentra regulado en el artículo 42 del Reglamento de Recaudación y cuya principal característica se encuentra en la cantidad límite para solicitarlo.

Por otro lado, para aquellos casos en que exista deuda aplazada y la Diputación Foral de Gipuzkoa realice un pago o una devolución por cualquier concepto, se prevé la posibilidad, de que esas cantidades no se apliquen a la deuda aplazada sino que sirvan para aumentar el dinero circulante y ello facilite la financiación de las empresas guipuzcoanas.

Por último cabe señalar que al igual que el Decreto Foral 2/2009 este nuevo Decreto se circunscribe a un periodo temporal que se extiende a los ejercicios 2009 y 2010.

Decreto Foral 20/2009, de 16 de junio, por el que se modifican los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El presente Decreto Foral tiene por objeto la modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 137/2007, de 18 de diciembre, y del Decreto Foral 49/1999, de 11 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se actualiza la relación de disposiciones normativas reguladoras de las ayudas públicas exentas prestadas por las Administraciones públicas territoriales, motivada por los diversos cambios normativos que se han venido aprobando, tales como los que afectan a materia de garantía de ingresos y de inclusión social, aprobados por la Ley 18/2008 del Parlamento Vasco.

En relación a las rentas del trabajo, se procede a desarrollar las reglas de integración de los rendimientos del trabajo percibidos por los trabajadores, derivados de la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral, de conformidad con la nueva regulación que al respecto se ha incorporado recientemente en el artículo 19.2.a) de la Norma Foral del Impuesto.

Continuando con las rentas del trabajo, se procede a ajustar a lo previsto en el artículo 20 de la Norma Foral del Impuesto, el desarrollo reglamen-

tario de lo que se considera periodo de generación en el caso de los rendimientos derivados del ejercicio de opciones sobre acciones.

Las medidas hasta ahora citadas se aprueban con efectos 1 de enero de 2009.

Por otra parte se aprueban otras dos medidas para adecuar la redacción del Reglamento a lo previsto en la Norma Foral del Impuesto: En concreto, la primera se refiere a las cuantías que limitan la obligación de autoliquidar previsto en el artículo 104 de la Norma Foral del Impuesto, y la segunda a la inclusión expresa de las circunstancias de carácter económico que imposibilitan el pago de la vivienda como causa que posibilita el cambio de vivienda habitual antes de los tres años de ocupación, sin que la vivienda desocupada pierda la consideración de habitual, previsto en el artículo 90.8 de la citada Norma Foral. Ambas medidas se aprueban con efectos 1 de enero de 2008.

Se establece la posibilidad de compatibilizar el fraccionamiento del importe resultante de la autoliquidación previsto en el artículo 80.2 del propio Reglamento del Impuesto, con los aplazamientos o fraccionamientos de pago previstos en la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria, y en su desarrollo reglamentario. Al mismo tiempo, se incluyen ajustes en la redacción de esta disposición reguladora del pago fraccionado de la cuota a ingresar resultante de la autoliquidación, para acomodarla a los procedimientos de gestión tributaria y recaudación establecidos.

Asimismo, se introducen las modificaciones necesarias para aclarar que la base de retención o ingreso a cuenta, cuando la obligación de retener o ingresar a cuenta tenga su origen en el ajuste

secundario a que se refiere el artículo 16.8 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, es la diferencia de valor entre el valor convenido y el valor de mercado.

En relación al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se introduce una aclaración equivalente a la expuesta en el párrafo anterior, referida a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

ORDEN FORAL 462/2009, de 9 de junio, por la que se aprueban las modalidades de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades 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 cameral permanente correspondiente a los citados Impuestos, y la forma de ingreso, plazo y los lugares de presentación.

Durante el año 2008 se han aprobado una serie de disposiciones que han introducido cambios sustanciales en la normativa del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Estos cambios están encaminados por un lado, a adaptar la norma del Impuesto sobre Sociedades a los nuevos planes Generales de Contabilidad y por otro a minorar los efectos fiscales derivados de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad.

Al margen de estas novedades cabe destacar, para la campaña de declaración de 2009, aquellas relacionadas con la gestión, y más concretamente, con los modelos, modalidades y procedimientos de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en el caso de establecimientos permanentes.

Al respecto señalar que durante el año 2008 ya se generalizó la vía telemática como sistema de presentación de las autoliquidaciones, pero para esta campaña se ha ampliado el número de contribuyentes que deberán utilizar esta vía de presentación. Esta generalización de la presentación telemática de las autoliquidaciones se lleva a cabo en consonancia con lo previsto en el artículo 2 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, en su redacción dada por el Decreto Foral 61/2008, de 24 de junio. El resto de obligados tributarios presentan la autoliquidación en soporte papel obligatoriamente.

Para la presentación por vía telemática de la autoliquidación, se habilita un programa informático para obtener el fichero con la autoliquidación a transmitir. Este programa, de obligada utilización, figura en la página web del Departamento de Hacienda y Finanzas.

Por otra parte, se perfecciona la forma de acreditar la presentación de la autoliquidación, al habilitar un mecanismo que, el mismo día de la transmisión del fichero, y previa validación, permite imprimir una copia de la autoliquidación con sello digital acreditativo de su presentación.

Por lo que se refiere a los sistemas de acreditación de la identidad en la transmisión telemática por parte del propio obligado tributario, se ha estimado conveniente adaptar las alternativas a las utilizadas con carácter general por esta Administración, (clave operativa y firma electrónica reconocida), considerando la generalización de la vía telemática de presentación de las autoliquidaciones en la presente campaña y en anteriores y su carácter obligatorio, así como las diversas campañas que ha realizado el Departamento de

Hacienda y Finanzas para la obtención tanto de la clave operativa como de la firma electrónica.

Por lo que respecta a la presentación de autoliquidaciones a través de «profesionales», se simplifica en gran manera el procedimiento, al eliminarse la obligación de presentar documentos, salvo en aquellos casos en los que, estando obligado a acompañar documentación según lo previsto en la presente Orden Foral, ésta se adjunte en soporte papel. Para esos casos, el listado con el que se acompañaba dicha presentación ha pasado a tener carácter voluntario y meramente informativo para el propio «profesional», de forma que lo que realmente acredita la presentación de la documentación es el sellado de la autoliquidación.

Por otra parte, aquellos sujetos pasivos y contribuyentes obligados a presentar sus autoliquidaciones en soporte papel, continúan teniendo que acompañarlas del correspondiente modelo 20G o 22G.

Por último, en cumplimiento de lo previsto en el artículo único del Decreto Foral 36/1994, de 12 de abril, la Orden Foral aprueba los modelos, lugar y plazos en que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes deban autoliquidar la exacción del recurso cameral permanente en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes.

A este respecto, cabe destacar este año la eliminación del soporte papel para la presentación del modelo 20-C y la generalización de la vía telemática para ello, utilizando un formulario que se rellenará directamente desde ogasunataria, para su transmisión directa desde dicho portal.

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA 1/2009 (Diciembre 2008 – Junio 2009)

I. PAQUETE FISCAL: INTERESES Y CANONES

II. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

III. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

3.1. Acuerdo político del Consejo sobre los tipos reducidos de IVA

3.2. Fraude del IVA

3.3. Propuesta de Directiva contra la evasión fiscal en el IVA

3.4. Propuesta de Directiva sobre facturación del IVA

IV. IMPUESTOS ESPECIALES

V. COOPERACIÓN Y FRAUDE FISCAL

5.1. Fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal

5.2. Propuestas de Directiva sobre cooperación administrativa en el ámbito fiscal

I. PAQUETE FISCAL: INTERESES Y CANONES

Informe sobre la aplicación de la Directiva 2003/49/CE

En cumplimiento del artículo 8 de la Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio de

2003, relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociales asociadas de diferentes Estados miembros, (conocida como la “Directiva sobre intereses y cánones”)¹, la Comisión Europea presentó el 17 de abril de 2009, un informe sobre su aplicación².

El objetivo de la Directiva sobre intereses y cánones era garantizar que los pagos transfronterizos de intereses y cánones obtuvieran el mismo trato fiscal que los pagos nacionales. De esta manera, se eliminaría la doble imposición, la ausencia de imposición o tributación, así como los problemas de tesorería que estas situaciones provocan a los Estados miembros.

La Directiva inicial ha sido modificada en dos ocasiones³. La primera fue motivada por la ampliación de la Unión Europea a 10 nuevos Estados miembros el 1 de mayo de 2004. La segunda sirvió para conceder a algunos de estos Estados miembros exenciones temporales a la aplicación de algunas disposiciones.

Para cumplir con la obligación exigida por el artículo 8 de la Directiva 2003/49/CE, la Comisión ha contado con la Oficina Internacional de Documentación Fiscal (IBFD). Con objeto de orientar su investigación, la institución comunitaria solicitó que el estudio contribuyera a aclarar si existía la necesidad de:

- adoptar medidas para garantizar el cumplimiento de las obligaciones de los Estados miembros,
- elaborar orientaciones sobre la aplicación de diferentes disposiciones de la Directiva,
- adoptar nuevas disposiciones legislativas en el área.

En el momento de elaborar el estudio, cinco Estados miembros se acogían a disposiciones transitorias (Grecia, Letonia, Lituania, Polonia y Portugal), y por tanto no estaban obligadas a la aplicación íntegra de la Directiva. Por esta razón se ha realizado el estudio sobre los restantes 20 Estados miembros. El estudio finalizó antes de la adhesión de Bulgaria y Rumania a la Unión Europea.

Transposición

Formalmente, los Estados miembros comenzaron a aplicar la Directiva en plazo legal (1 de enero de 2004), adoptando normas de aplicación nacional.

Desde el punto de vista práctico, el estudio concluye que diez Estados miembros no aplican la retención a cuenta sobre los pagos de intereses y seis no la aplican sobre los pagos de cánones.

Cuestiones específicas de interpretación y aplicación

La condición de *beneficiario efectivo* (artículo 1, apartados 1, 4 y 5) se aplica con objeto de evitar la intervención artificial de un intermediario.

En la definición del beneficiario efectivo de las sociedades y los establecimientos permanentes, la diferencia principal radica en la referencia a un “ingreso respecto del cual dicho establecimiento permanente está sujeto a uno de los impuestos”. Estos pagos de-

¹ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0049:0054:es:PDF>

² Informe de la Comisión al Consejo, de conformidad con el artículo 8 de la Directiva 2003/49/CE del Consejo relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0179:FIN:ES:PDF>

³ Directiva 2004/66/CE y Directiva 2004/76/CE.

ben hacerse a nivel del beneficiario efectivo.

Los Estados miembros han adoptado diferentes soluciones al criterio de beneficiario efectivo: en algunos Estados miembros, no se ha llevado a cabo ninguna transposición; en otros, se ha modificado la definición original, mientras que otro grupo ha optado por las definiciones nacionales existentes.

Toda esta casuística ha provocado situaciones en las que una circunstancia idéntica ha sido tratada de manera desigual en dos Estados miembros. Algunos países defienden que debe procederse a un análisis caso por caso, pero la Comisión alega que se trata de un concepto de derecho comunitario (beneficiario efectivo) que debe ser interpretado homogéneamente en toda la Unión Europea.

En el gasto *deducible fiscalmente* (Artículo 1, apartado 3) para los pagos efectuados por establecimientos permanentes, la obligación del Estado de origen de abstenerse de gravar está condicionada a que dichos gastos sean deducibles para el pagador.

La Comisión considera que aun no habiéndose encontrado casos en los que la deducción haya sido denegada por no tratarse de un pago deducible fiscalmente, con la redacción actual de la Directiva, existe la posibilidad de que ocurra, y de que el Estado de acogida del establecimiento permanente efectúe la retención a cuenta sobre el pago. Para evitar diferencias en el trato, la Comisión plantea la posibilidad de reformular este apartado del artículo 1.

En relación al *periodo de participación* (artículo 1, apartado 10), muchos Estados miembros (11) han optado por imponer un periodo mínimo de participación como condición para disfrutar de las ventajas de la Directiva. Algunos de esos Estados exigen que esta condición se cumpla en el momento del pago,

sin posibilidad de satisfacer los requisitos después y recurrir a una aplicación retroactiva.

La Directiva 90/435/CEE sobre sociedades matrices y filiales⁴, también contempla la facultad de supeditar la exención a la participación durante un periodo mínimo. A este respecto, el Tribunal de Justicia Europeo ha considerado, que esta facultad de prever un periodo mínimo de participación debe ser interpretada de forma estricta puesto que supone una excepción al principio de la exención de la retención en la fuente. De este modo, se evitarían los abusos que resultan de la adquisición de participaciones en el capital, con el único fin de beneficiarse de las ventajas que ofrece la Directiva. Estas observaciones del Tribunal de Justicia Europeo son aplicables a la Directiva 2003/49/CE.

En línea con la interpretación estricta, el Tribunal ha considerado que los Estados, si no están seguros de obtener el pago ulterior del impuesto, no están obligados a conceder la exención cuando comience el periodo de participación. La Comisión subraya que la modificación en 2001 de la Directiva que regula la cooperación administrativa en materia de cobro de créditos al impuesto sobre la renta, ha permitido que los Estados miembros dispongan de nuevas herramientas para recuperar las deudas tributarias, y que por ello, podría considerarse la revisión de las obligaciones de los Estados miembros en el marco de esta Directiva sobre intereses y cánones.

Las definiciones de intereses y cánones (artículo 2), pueden considerarse precisas e inequívocas, según la Comisión. Solamente puntualiza, que durante estos años dos Estados miembros han aplicado una definición de "canon" más restrictiva que la recogida en la Directiva. Debido a esta circunstancia, quizás

⁴ Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. DO, L 225, 20/08/1990
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0435:ES:HTML>

algunos cánones provenientes de dichos Estados hayan estado sujetos en un momento concreto a una retención en cuenta. No obstante, también se subraya que después de finalizar el estudio, uno de estos Estados miembros ha modificado su legislación nacional para adaptarse mejor a la Directiva.

Con respecto al *concepto de Sociedad de un Estado miembro* (artículo 3, letra a), en muchos Estados miembros, han optado por ampliar la lista de entidades enumeradas en el Anexo I de la Directiva.

Una de las cuestiones fundamentales es la transparencia de las entidades. En base al artículo 3.a) de la Directiva, es posible que un Estado miembro distinto del Estado miembro de registro de la entidad pueda considerarla transparente. No existe base jurídica para que un Estado miembro se niegue a la aplicación de la Directiva a una entidad no residente que cumpla con los requisitos del artículo 3.a) (enfoque transparente). No obstante, la Comisión considera que permitir un enfoque de transparencia obligaría al Estado miembro a ampliar los beneficios de la Directiva a socios/accionistas, en concordancia con la opinión expresada por la OCDE.

En los requisitos de sujeción al impuesto, la mayoría de los Estados miembros aplican un criterio “subjetivo”, es decir, se aplica a la sociedad como tal y no al pago específico de intereses y cánones. Por otra parte, en uno de los Estados miembros, es obligatorio que la sociedad no tenga la posibilidad de estar exenta, y que además, esté sujeto a un impuesto similar al impuesto sobre la renta en el Estado miembro de origen. A pesar de que esta última opción no encuentre base jurídica en la Directiva, la Comisión considera que las condiciones del artículo 3.a) no conceden margen a condiciones y restricciones adicionales.

En relación al *concepto de sociedad asociada* (artículo 3, apartado b), el estudio ha servido para

constatar que ningún Estado miembro ha disminuido el umbral de participación directa mínima (fijada en 25%). Además del abandono generalizado del concepto “capital” por “derechos de voto”, se observa en el caso de un Estado miembro, que la exigencia de ambos requisitos, opción que no puede fundamentarse en la Directiva.

A pesar de que se ha inspirado en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, la *definición de establecimiento permanente* de la Directiva sobre intereses y cánones es diferente, como también lo es la definición recogida en la Directiva sobre matrices y filiales. Esta variedad puede dar lugar a situaciones de inseguridad jurídica. Además, la mayoría de los Estados miembros decidieron optar por la definición general de establecimiento permanente de sus legislaciones fiscales nacionales al aplicar la Directiva.

La *exclusión de pagos en concepto de intereses y cánones* (artículo 4, apartado 2), también se refiere a la “subcapitalización”. La Comisión concluye del estudio que es importante reflexionar profundamente sobre el tratamiento fiscal del importe excedentario de intereses y cánones, independientemente de que hayan sido o no recalificados como beneficios. Además, recuerda la Comisión que el Tribunal de Justicia Europeo ha considerado que la aplicación discriminatoria de las disposiciones sobre “subcapitalización” que implican un endeudamiento fijo y sin cláusula de salvaguarda, constituye una restricción desproporcionada de la libertad de establecimiento.

Con respecto a la prevención del *fraude y el abuso* (artículo 5), varios Estados miembros han interpretado que la Directiva autoriza el rechazo de la exención cuando la empresa receptora sea controlada por un residente de un tercer país. No obstante, la Directiva no exige que la sociedad matriz que recibe pagos de intereses y cánones por parte de filiales total o parcialmente participadas deba ser controlada

da por un residente del Estado miembro. Además, la Comisión recuerda que el Tribunal de Justicia Europeo ha reiterado en varias ocasiones que las medidas de este ámbito deben ser adecuadas y proporcionadas. Finalmente, cabe subrayar que la definición de beneficiario efectivo del artículo 1, persigue igualmente evitar los montajes artificiales.

Algunas cuestiones importantes *no son abordadas* por el estudio encargado por la Comisión a IBFD.

Por una parte, la Directiva no cubre los pagos dentro de una misma sociedad (teóricos o reales entre una oficina central y un establecimiento permanente, o entre establecimientos permanentes de la misma sociedad). En el seno de la OCDE, se cuestiona el hecho de que el Estado de origen tendría derecho a efectuar una retención a cuenta sobre los pagos de intereses o cánones abonados a la oficina central o establecimiento de una misma sociedad. La Comisión considera que la imposición en origen de los pagos dentro de una misma sociedad provocaría desventajas similares a las que se ha pretendido hacer frente con esta Directiva. Es por ello que la institución comunitaria defiende la ampliación del ámbito de aplicación para evitarlo.

Asimismo, y a pesar de no ser tratado en el estudio, la Comisión entiende que la cuestión del umbral de la participación es importante. El mínimo de 25% del capital o de los derechos de voto fue también el umbral inicial de la Directiva de sociedades matrices y filiales, que ha ido disminuyendo hasta el alcanzar el 10% a partir de 2009. Actualmente existen tres Directivas relativas al impuesto de sociedades en la UE, y el concepto de grupo de sociedades difiere en uno respecto de las otras dos, produciéndose un efecto contrario al deseado con estas normas, que no es otro que crear condiciones análogas a un mercado interior.

La Comisión también alerta sobre el tratamiento

de las participaciones indirectas, puesto que éstas no son incluidas en el ámbito de aplicación de la Directiva sobre intereses y cánones, al contrario de lo que ocurre con la Directiva sobre matrices y filiales.

En base a estas consideraciones, la Comisión considera que es el momento oportuno para ampliar el ámbito de aplicación de la Directiva a las sociedades no vinculadas, dado que su aplicación durante estos años a las sociedades asociadas ha ofrecido resultados. La ampliación del ámbito de aplicación se encontraría en concordancia con el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE (artículos 11 y 12) y tendría un impacto presupuestario limitado.

Conclusión

En términos generales, la Comisión valora positivamente la aplicación de la Directiva. Pero subraya que varios de los aspectos analizados merecen una reflexión: (i) periodo mínimo de participación; (ii) umbral de participación; (iii) el domicilio fiscal del beneficiario efectivo; (iv) la recalificación de beneficios ocultos; (v) la interrelación con la Directiva sobre matrices y filiales y (vi) cláusulas sobre fraude y abuso.

Además de la interpretación, debería abordarse la modificación a fondo de algunos conceptos clave de la Directiva para evitar la inseguridad jurídica, especialmente el "establecimiento permanente". En este sentido, también es destacable la necesidad de alineación de las tres Directivas relativas al impuesto de sociedades: la Directiva 2003/49/CE sobre intereses y cánones, la Directiva 90/435/CEE sobre sociedades matrices y filiales y la Directiva 90/434/CEE sobre el régimen fiscal de las fusiones⁵.

⁵ Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. DO, L 225, de 20/08/1990. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=Celex:31990l0434:ES:HTML>

Esta Comunicación ha sido transmitida al Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea, pero no ha sido tratada por los Ministros en ninguna de sus reuniones. La Comisión deberá esperar las directrices que surjan de los debates en el Consejo, para conocer si los Ministros consideran oportuna una propuesta legislativa de modificación de la Directiva sobre intereses y cánones.

II. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

Un estudio sobre los resultados de la aplicación de la Directiva 90/434/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros ha sido elaborada por una empresa consultora.

Con este Informe, la Comisión desea evaluar la necesidad de más acciones conjuntas de la UE en esta materia.

En términos generales, el estudio concluye que a pesar de que la mayoría de los Estados miembros ha transpuesto de manera correcta la Directiva, no se ha sacado el mayor aprovechamiento posible a la misma, debido a que muchos países no han adoptado las normas que permiten las fusiones transfronterizas hasta hace relativamente poco tiempo. La situación podría mejorar con la adopción y aplicación de la Directiva 2005/56/CE relativa a las fusiones transfronterizas de las sociedades de capital⁶.

El estudio puede ser consultado en la página web de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera⁷.

⁶ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=L:2005:310:0001:0009:es:PDF>

⁷ Resumen del estudio
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/mergers_directive/study_impl_direct.pdf
 Anexo por Estado miembro
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/mergers_directive/study_impl_direct_quest.pdf

III. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

3.1. Acuerdo político del Consejo sobre los tipos reducidos de IVA

Fue quizás el tema más destacado en esta sesión mensual de los Ministros de Economía y Finanzas del 10 de marzo de 2009, dado que el asunto llevaba siendo objeto de discusión en el Consejo desde hace varios años.

Se alcanzó por unanimidad el acuerdo político⁸ sobre la propuesta de Directiva para la aplicación de los tipos reducidos de IVA en una serie de servicios que implican gran intensidad de mano de obra⁹. Los Estados miembros habían trabajado sobre la base de un documento elaborado por la Presidencia checa de la UE. Asimismo, se decidió que el acuerdo político fuera acompañado de una declaración anexa que recogiera las peticiones específicas de seis Estados (Alemania, Bulgaria, Dinamarca, Estonia, Lituania y República Checa). Los firmantes de esta declaración opinan que los tipos reducidos de IVA no constituyen el mejor instrumento para el estímulo de la competitividad económica. Por otra parte, Austria, Hungría y Letonia condicionaron su adhesión al acuerdo a una consulta previa a sus respectivos Parlamentos nacionales.

Cabe subrayar que en el Consejo Ecofin de 2 de diciembre de 2008, los Ministros de Economía y Finanzas habían mantenido sus divergencias, fundamentalmente respecto a la ampliación de la lista

⁸ Conclusiones del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de 10/03/2009.

http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/106745.pdf

⁹ COM (2008) 428, de 07/07/2008, 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>

de sectores que podrían beneficiarse de los tipos reducidos de IVA. La Comisión había presentado la propuesta de modificación de la Directiva del IVA¹⁰, en julio de 2008. La propuesta legislativa permitiría autorizar que los Estados miembros aplicaran, sin límite temporal, tipos reducidos de mínimo 5% a algunos servicios de gran intensidad de mano de obra. Francia reclamaba desde hace años la inclusión de la restauración entre los servicios susceptibles de aplicación de tipos reducidos.

El Consejo Europeo de diciembre de 2008 había realizado una petición expresa a los Ministros de Economía y Finanzas para que se pusieran de acuerdo en este asunto. En este sentido, en el Consejo Ecofin de enero de 2009 se acercaron las posiciones de los Estados miembros aunque no fue posible el consenso. Tarea difícil en materia fiscal, donde la unanimidad entre los 27 Estados miembros de la Unión es obligatoria para adoptar cualquier decisión.

El acuerdo político de 10 de marzo fue formalmente adoptado por el Consejo Ecofin de 5 de mayo de 2009. La propuesta aprobada permitirá aplicar un tipo reducido de IVA a los siguientes servicios:

- pequeños servicios de reparación (bicicletas, calzados y artículos de cuero, prendas de vestir y ropa blanca);
- renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que forman parte significativa del valor del servicio prestado;
- limpieza de cristales y limpieza de viviendas particulares;

- servicios de asistencia a domicilio para los niños, las personas mayores, los enfermos o los discapacitados.
- peluquería.

Para estos servicios se permite actualmente una aplicación temporal de los tipos reducidos hasta el final de 2010.

Por otra parte, dos nuevos servicios han sido añadidos a esta lista:

- la Restauración;
- libros, independientemente del soporte (impresos, audio, CD).

Además de la Declaración anexa, el acuerdo no hubiera sido posible sin la inclusión de cláusulas específicas para ciertos países. Así, Portugal estará autorizado a aplicar un tipo reducido a los peajes aplicables al cruce de los dos puentes de Lisboa sobre el río Tajo.

Chipre podrá igualmente aplicar un tipo reducido a la entrega de las bombonas de gas de petróleo licuado (GPL). Malta aplicará un tipo cero a la entrega de productos alimenticios y farmacéuticos después de 2010. La exención para que el Reino Unido aplique el mecanismo de autoliquidación a los bienes como los chips electrónicos y los teléfonos será extendida dos años más. No obstante, este país no podrá aplicar tipos reducidos a la reforma de lugares de culto, ni tampoco Bélgica a la reforma de los colegios.

Tanto la Comisión Europea como el Parlamento Europeo se han mostrado satisfechos por este acuerdo.

¹⁰ Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. DO, L 347, de 11/12/2006.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:ES:PDF>

Finalmente, en cuanto a la oportunidad de aplicar tipos reducidos a los productos y servicios más respetuosos con el medio ambiente, los Ministros tomaron nota de los informes encargados por la Comisión (que no se muestra convencida de que estas medidas ayudarían a progresar en la política medio ambiental). En general, los Estados miembros consideran que este tipo de medidas resultan limitadamente útiles. Asimismo, dado que el debate ha estado bloqueado durante años, no parece probable que los Ministros deseen volver a discutir sobre este asunto. La Comisión había anunciado la presentación de una Comunicación para sobre la revisión de las normas comunitarias sobre la fiscalidad de la energía con el objeto de incluir un impuesto que esté ligado a la emisión de CO₂. A día de hoy, esta propuesta no ha sido aún presentada.

Un día después de alcanzar el acuerdo, el Ministro de Economía y Hacienda español, Pedro Solbes, anunció que el Gobierno español no planea utilizar la opción de rebajar el IVA a nuevos servicios.

3.2. Fraude del IVA

Estrategia para luchar contra el fraude

El 1 de diciembre de 2008, la Comisión Europea adoptó una Comunicación sobre una Estrategia coordinada en vistas a mejorar la lucha contra el fraude en materia de IVA en la UE¹¹.

El punto de partida del debate profundo y a escala comunitaria sobre la lucha contra el fraude fiscal en el mercado interior fue la Comunicación de mayo

¹¹) COM (2008) 807, de 1/12/2008, Comunicación sobre una Estrategia coordinada con vistas a mejorar la lucha contra el fraude en materia de IVA en la Unión Europea <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0807:FIN:ES:PDF>

de 2006¹². Como continuación, una Comunicación específica sobre el fraude del IVA fue presentada en noviembre de 2007¹³. En ese momento también se presentó un documento de resumen de las reflexiones del Grupo de Expertos para la Estrategia en la Lucha contra el Fraude Fiscal¹⁴.

Sobre la base de estos trabajos la Comisión presentó en febrero de 2008 una Comunicación que planteaba dos medidas de mayor alcance para afrontar el fraude del IVA¹⁵, concretamente, un régimen de imposición de las operaciones intracomunitarias y un régimen general de inversión del sujeto pasivo. Alcanzar un acuerdo político en el Consejo Ecofin sobre estas medidas no fue posible, razón por la que la Comisión ha optado por volver a trabajar a favor de las "medidas convencionales", sobre las que se centra la Comunicación de diciembre de 2008, objeto de análisis en este apartado.

La finalidad principal del presente documento es diseñar un plan de actuación coherente, así como un calendario de actuaciones, exclusivamente en el ámbito del IVA, prioritario para luchar contra el fraude fiscal.

Planteamiento comunitario

El Consejo, el Parlamento Europeo y la Comisión no dudan de la necesidad de una estrategia a nivel de la UE para luchar contra el fraude fiscal. El plan-

¹²) COM (2006) 254 final de 31/5/2006. Comunicación relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0254:FIN:ES:PDF>

¹³) 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>

¹⁴) ATFS, Anti Tax Fraud Strategy expert group

¹⁵) Analizadas en el Punto 3.4. Informe de Fiscalidad 1/2008

teamiento común debería abarcar el ámbito legislativo y el de gestión operativa del impuesto (hasta ahora competencia exclusiva de los Estados miembros).

El dispar funcionamiento del sistema del IVA en los diferentes Estados miembros ha otorgado mayores facilidades a los defraudadores, que han optado de forma general por llevar a cabo sus operaciones en Estados miembros menos efectivos a la hora de aplicar la normativa. Asimismo, ha supuesto un importante incremento de los costes para las empresas.

Las soluciones legislativas deben mantener un equilibrio entre el necesario planteamiento comunitario y el respeto de las estructuras y prácticas de las administraciones fiscales nacionales.

La Comunicación se divide en acciones a corto plazo y reflexiones más profundas.

Plan de acción a corto plazo

La Comisión ha seguido unos principios fundamentales para diseñar el plan de acción:

- Asegurar que las administraciones fiscales dispongan de la información exacta con rapidez.
- Optimizar el uso de la información por parte de las administraciones fiscales.
- Potenciar las posibilidades de actuación frente a los defraudadores.
- Evitar que las empresas que actúan conforme a la legalidad se expongan a cargas administrativas excesivas.
- Velar por la seguridad jurídica.

En base a estos principios rectores, se ha procedido a una selección de medidas para luchar contra el fraude, que serán divididos en tres grupos: (i) medidas de prevención para evitar la explotación indebida del sistema del IVA; (ii) medidas para potenciar herramientas de detección del fraude del IVA; (iii) medidas para mejorar las posibilidades de recaudación de las deudas tributarias no ingresadas por causa del fraude, así como las posibilidades de sanción.

Para aprobar la mayoría de las medidas que la Comisión propone para estos tres grupos, se deberá consultar al Parlamento Europeo, y en algunas ocasiones al Comité Económico y Social Europeo, antes de ser adoptadas por unanimidad en el Consejo. Para facilitar el procedimiento, la Comisión ha decidido presentar las medidas separadas en tres bloques (en base a los grupos de medidas anteriormente mencionados), y se prevé que el primer grupo de medidas que será próximamente presentado se centre en la recaudación y la recuperación de las deudas tributarias.

Prevención del fraude del IVA

- a. Normas mínimas comunes para la inscripción y la baja de sujetos pasivos

A pesar de que las administraciones fiscales y las empresas deben basarse en informaciones correctas sobre el operador, actualmente, la fiabilidad de los datos obtenidos no es total. Por ello, con objeto de mejorar la calidad de la información, se pretenden fijar unas normas mínimas para la inscripción y baja de los sujetos pasivos en VIES¹⁶ (sistema de intercambio de información sobre el IVA). En la reunión de diciembre de 2007, el Consejo Ecofin se mostró favorable al establecimiento de unas normas mínimas comunes que obliguen al operador a facilitar unos datos específicos para obtener un número de identificación, a darse de baja de la base de datos cuando

¹⁶) VAT Information Exchange System.

se cumplan determinadas circunstancias, así como el cumplimiento de determinados criterios objetivos durante el procedimiento de inscripción o baja. Una propuesta legislativa concreta sobre este asunto será presentada por la Comisión próximamente.

b. Confirmación de información

Al contrario de lo que ocurre con el número de identificación, actualmente (y a pesar de ser un derecho para los operadores), no siempre es posible acceder a la información sobre el nombre y domicilio de sus socios comerciales censados en otro Estado miembro. La Comisión prevé que la modificación de la normativa (se realizará la confirmación por vía electrónica) vincule la confirmación a la administración fiscal que la facilita, ofreciendo una mayor seguridad jurídica.

c. Normas de facturación

Puesto que la facturación constituye un elemento fundamental en el sistema actual del IVA, resulta crucial cualquier propuesta para su simplificación, armonización o modernización. Las medidas podrían consistir en la fijación de plazos comunes de conservación y sobre fechas límite de facturación. La Comisión ha propuesto una Directiva sobre este aspecto¹⁷.

d. Devengo del impuesto en las operaciones intracomunitarias

La interpretación uniforme o armonizada de las normas relativas al devengo del IVA aplicado a entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes es importante. La divergencia de criterios generaría discrepancias, que dañarían la efectividad de la propuesta normativa que reduce los intervalos entre los sucesivos estados recapitulativos. Es por ello, que la

¹⁷ COM (2009) 21 de 28/01/2009, analizado en el punto 3.3. Informe de Fiscalidad 1/2009

Comisión preparará una propuesta legislativa para minimizar los mencionados conflictos.

Detección del fraude del IVA

a. Combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias

En línea con las indicaciones del Consejo Eco-fin¹⁸, la Comisión presentó en marzo de 2008 una Comunicación sobre "Medidas para modificar el sistema de IVA a fin de combatir el fraude"¹⁹. En términos generales, la propuesta pretende garantizar que las autoridades fiscales reciban la información sobre adquisiciones intracomunitarias con la mayor rapidez posible.

b. Exención del IVA en la importación

La Comisión trabajará a favor de normas armonizadas comunitarias para asegurar que el sistema funciona de manera eficiente cuando la exención del IVA vaya seguida de una entrega o transferencia intracomunitaria.

c. Refuerzo de la cooperación entre los Estados miembros

La Comisión planea presentar un informe sobre la cooperación entre las administraciones. Dado que existe un Reglamento en vigor desde 2004²⁰, se

¹⁸ Conclusiones del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de 5/06/2007
<http://www.consilium.europa.eu/App/NewsRoom/loadDocument.aspx?id=350&lang=ES&directory=es/ecofin/&fileName=94821.pdf>

¹⁹ COM (2008) 109, de 22/02/2008, analizado en el punto 3.3. Informe de Fiscalidad 1/2008

²⁰ Reglamento (CE) n° 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n° 218/92. DO, L 264, 15/10/2003.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:264:0001:0011:ES:PDF>

centrará en analizar los principales objetivos fijados, fundamentalmente, el intercambio automático de la información importante para el control eficaz. El informe también se centrará en determinados tipos de actuaciones como la difusión de mejores prácticas y la cooperación en tareas de control, y la mejora de las herramientas de auditoría. La Comisión reconoce que la cooperación administrativa requiere considerables recursos.

d. Acceso automatizado a datos

Actualmente es obligatorio cursar solicitud formal para obtener información sobre un operador establecido en otro Estado miembro. La obtención de información básica puede derivar en un proceso largo, que la Comisión pretende mejorar, a través del establecimiento de un marco jurídico seguro que permita el acceso automatizado. Con este nuevo sistema se podrá acceder a datos específicos sobre la identificación y actividades de un sujeto pasivo establecido en otro Estado. Los beneficios previstos de la automatización serían la reducción de solicitudes y la mayor rapidez en el intercambio de información.

e. EUROFISC

La creación de esta red, cuyo objetivo es reforzar la cooperación operativa entre los Estados miembros en la lucha contra el fraude en el IVA a través de un mecanismo multilateral de alerta rápida, es un proyecto prometedor. Si el sistema marcha bien podría transformarse en una herramienta común de evaluación de riesgos en relación a las operaciones intracomunitarias. Las líneas directrices de esta iniciativa fueron adoptadas por el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros el 7 de octubre de 2008²¹:

²¹ Conclusiones del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de 7/10/2008

http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/103561.pdf

- Será una red descentralizada de intercambio de información.
- Obedecerá 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 tendrá personalidad jurídica.
- Los objetivos de Eurofisc serán 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.

La Comisión Europea prepara actualmente una propuesta legislativa para modificar el Reglamento (CE) n° 1798/2003, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido²².

Recaudación y recuperación de dudas tributarias

a. Responsabilidad solidaria

La responsabilidad solidaria está prevista en la Directiva del IVA pero los Estados miembros la han aplicado hasta hoy únicamente para las operaciones nacionales. La Comisión considera justificada una modificación para asegurar que el incumplimiento de obligación de notificación en relación a las operaciones transfronterizas constituya motivo para imputar al operador responsabilidad solidaria por las pérdidas

²² Más información sobre EUROFISC. Punto 3.2. Informe de Fiscalidad 2/2008

en los ingresos fiscales de un Estado miembro.

b. Recuperación de deudas tributarias

La Comisión considera fundamental uniformizar los instrumentos que posibiliten adoptar medidas coercitivas o preventivas en materia de recaudación de impuestos. Prepara una propuesta legislativa al respecto.

c. Responsabilidad compartida

En base a las recomendaciones del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de diciembre de 2007, algunos Estados miembros han iniciado el debate necesario para adoptar las disposiciones nacionales que garanticen el nivel de protección equivalente contra los defraudadores del IVA, independientemente de si el fraude se produce en el territorio nacional o en otro Estado miembro. La Comisión ha anunciado que llevará a cabo un seguimiento de las medidas que se adopten en los Estados miembros.

Reflexiones para el futuro

La Comisión considera que la progresión desigual del sistema de gestión del IVA de los Estados miembros con respecto a las innovaciones tecnológicas que transforman actualmente las formas de comunicación entre las empresas y las administraciones tributarias obliga a una actuación coordinada a nivel comunitario para otorgar un nuevo enfoque a las relaciones entre el Estado y los sujetos pasivos.

A tal fin, la Comisión propone la creación de un grupo ad hoc compuesto tanto por autoridades fiscales como por representantes de grandes, medianas y pequeñas empresas para examinar la forma mediante la cual las herramientas informáticas contribuirían a mejorar las relaciones entre las administraciones tributarias y los sujetos pasivos.

En el seminario sobre fraude del IVA que tuvo lugar el 23 de enero de 2009 en Ámsterdam, los Estados miembros, la Comisión y los representantes del mundo empresarial tuvieron la posibilidad de mantener un primer intercambio de opiniones sobre la creación de este grupo ad hoc a más largo plazo.

Aprobación de normativa para luchar contra el fraude

Al final del año 2008, el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros aprobó dos propuestas, de Directiva y de Reglamento, destinadas a reforzar la lucha contra el fraude del IVA. Estas dos iniciativas habían sido presentadas por la Comisión el 17 de marzo de 2008²³.

Debido a la gravedad y las importantes consecuencias presupuestarias que el fraude del IVA provoca en la UE y en sus Estados miembros, el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de 5 de Junio de 2005 había solicitado a la Comisión que estudiara medidas de "mayor alcance" para luchar contra este problema, y le instó en su reunión de 4 de diciembre de 2007, a que presentara una propuesta con los resultados del estudio.

En cumplimiento de esa demanda, la Comisión centró su estudio en dos tipos de medidas de "mayor alcance":

- La imposición de las transacciones intracomunitarias

²³ COM(2008) 147 final, de 17/03/2008. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias y Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (CE) n. 1798/2003 a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0147:FIN:ES:PDF>

- La utilización progresiva del mecanismo generalizado de autoliquidación.

Debido a que éstas medidas entrarían en vigor a largo plazo, el Consejo también invitó a poner en práctica medidas convencionales a corto plazo. Entre las medidas que discutió el Grupo de expertos, el Consejo seleccionó cuatro, dos de las cuales fueron abordadas por la propuesta de Directiva y de Reglamento mencionadas.

En términos generales, el objetivo de estas modificaciones de la Directiva del IVA era acortar el plazo que transcurre entre el momento en el que la operación intracomunitaria es realizada y la información sobre la misma es puesta a disposición del Estado miembro en el que el IVA es devengado. Actualmente, ese plazo oscila entre los tres y seis meses, siendo la pretensión reducirlo a entre uno y dos meses, permitiendo una detección más rápida del fraude.

Concretamente, el contenido principal de las propuestas era:

- Armonizar y reducir a un mes el periodo para que los sujetos pasivos realicen la declaración de las operaciones intracomunitarias que impliquen la entrega de bienes y la prestación de servicios intracomunitarios.
- Reducir de tres meses a un mes el periodo de transmisión de la información entre los Estados miembros.
- Recopilar mensualmente la información sobre las adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios a un proveedor establecido en otro Estado miembro y en relación con las cuales el adquirente sea deudor del impuesto. Para ello, los adquirentes

o destinatarios que lleven a cabo dichas operaciones por un importe superior a 200.000 euros por año natural tendrán la obligación de presentar sus declaraciones del IVA mensualmente. Este umbral se ha fijado con la intención de que las empresas que realizan adquisiciones intracomunitarias de forma ocasional o por importes muy pequeños no estén sujetas a obligaciones adicionales, y teniendo en cuenta lo que se consideran importes significativos en materia de fraude.

- Simplificar los procedimientos de presentación de los estados recapitulativos en los Estados miembros en los que son anormalmente complejos, a fin de reducir la carga que esa presentación puede acarrear para las empresas.

Para la aprobación de estas propuestas se ha aplicado el procedimiento de consulta, y con el artículo 93 del Tratado CE como base jurídica. A pesar de que la Comisión las hizo públicas en marzo, los debates en el Consejo no comenzaron hasta octubre. Por su parte, el Comité Económico y Social Europeo también fue consultado, y adoptó su Dictamen el 22 de octubre de 2008²⁴.

Un acuerdo de principio sobre una orientación general relativa a las propuestas de Directiva y de Reglamento fue alcanzado en el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de 4 de noviembre de 2008, aunque no fue formalizado hasta el encuentro de 16 de diciembre de 2008, dado que previamente era obligatorio escuchar al Parlamento Europeo, que adoptó por amplia mayoría sendas resoluciones legislativas en su sesión plenaria de 4

²⁴) <http://eescopinions.eesc.europa.eu/eescopiniondocument.aspx?language=es&docnr=1682&year=2008>

de diciembre de 2008²⁵.

El Reglamento entrará en vigor el 1 de enero de 2010, mientras que la Directiva entró en vigor el 21 de enero de 2009 y deberá ser transpuesta a legislación nacional antes de 1 de enero de 2010.

3.3. Propuesta de Directiva contra la evasión fiscal en el IVA

Al mismo tiempo que presentaba su "Estrategia coordinada en vistas a mejorar la lucha contra el fraude en materia de IVA en la UE", la Comisión Europea adoptó una propuesta legislativa para modificar la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Directiva del IVA) en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación y otras operaciones transfronterizas²⁶.

Este documento se refiere concretamente a la exención del IVA en la importación, una de las medidas concretas propuestas por la Comisión para la mejora de la detección del fraude del IVA. También a la modificación de las normas actuales sobre responsabilidad solidaria de la Directiva del IVA, tal y como se mencionaba en el apartado anterior.

²⁵ Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 4 de diciembre de 2008, sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P6-TA-2008-0577+0+DOC+XML+V0//ES>
Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 4 de diciembre de 2008, sobre la propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (CE) n° 1798/2003 a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P6-TA-2008-0578+0+DOC+XML+V0//ES>

²⁶ COM (2008) 805, de 1/12/2008, Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación y otras operaciones transfronterizas.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0805:FIN:ES:PDF>

Exención del IVA a la importación

En el artículo 143, letra d), de la Directiva sobre el IVA se prevé una exención del IVA en la importación cuando esta importación esté seguida de una entrega o transferencia intracomunitaria de los bienes importados a un sujeto pasivo en otro Estado miembro. Debido a que la aplicación práctica de esta disposición corresponde a los Estados miembros, existen actualmente algunas divergencias. Los estudios que se han desarrollado sobre la materia indican que la frecuente utilización de esta exención pueda relacionarse con el fraude denominado del "operador establecido".

En el artículo 145, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA autoriza a la Comisión a presentar al Consejo, modificaciones que delimiten el ámbito de aplicación de las exenciones del artículo 143 y su aplicación práctica.

La Comisión pretende modificar el artículo 143, para exigir el cumplimiento de tres condiciones para aplicar la exención:

- El importador deberá estar identificado a efectos del IVA o designará un representante fiscal en el Estado miembro de importación.
- La persona que se acoja a la exención deberá indicar que los bienes saldrán del Estado miembro de importación para ser transportados o expedidos a otro Estado miembro.
- El importador proporcionará en el momento de la importación el número de identificación a efectos del IVA del sujeto pasivo al que se enviarán los bienes.

Dado que un buen funcionamiento de esta exención implica un intercambio fluido de información

entre las autoridades aduaneras y fiscales nacionales y las administraciones tributarias, la Comisión considera que solamente un planteamiento combinado y conjunto que ofrezca un marco jurídico más estricto para la aplicación de la exención es capaz de garantizar que esta medida se convierta en un instrumento eficaz para combatir el abuso de esta exención.

Responsabilidad solidaria

El artículo 205 de la Directiva del IVA permite que los Estados miembros dispongan que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA.

Teniendo en cuenta los principios de proporcionalidad, transparencia y seguridad jurídica, y a fin de garantizar una aplicación uniforme de esta disposición en los casos en que la persona que lleve a cabo una entrega intracomunitaria de bienes exenta no haya cumplido sus obligaciones de declaración, es necesario introducir la aplicación obligatoria de la responsabilidad solidaria y definir con detalle las condiciones de la misma.

Por lo tanto, con esta modificación, los Estados miembros podrán considerar al proveedor de los bienes no establecido en su territorio solidariamente responsable del pago del IVA debido en concepto de la adquisición intracomunitaria de estos bienes por su cliente cuando se cumplan determinadas condiciones: (i) que el proveedor no haya cumplido con su obligación de presentar estado recapitulativo en relación a la entrega; (ii) que el IVA no haya sido declarado por la persona que ha efectuado la adquisición de los bienes.

Esta modificación permitirá a los Estados miembros una base jurídica adicional para recaudar el IVA debido por adquisición intracomunitaria de un

sujeto pasivo implicado en una cadena de transacciones fraudulentas. De forma indirecta, la iniciativa constituye un incentivo para que el proveedor se mantenga al día en su obligación de presentar estados recapitulativos correctos y completos.

Procedimiento legislativo

La propuesta fue transmitida por la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo el 2 de diciembre de 2008. Siguiendo el procedimiento de consulta (artículo 192 del Tratado CE), el Parlamento Europeo emitió su Dictamen en la sesión plenaria de 24 de abril de 2009²⁷.

Con una amplia mayoría (342 a favor, 32 en contra y 2 abstenciones) el Parlamento adoptó la propuesta legislativa, con las siguientes enmiendas:

- La propuesta debe asegurar que las medidas que se adopten para combatir el fraude son proporcionales y enfocadas a las personas que han cometido el mismo.
- Previo a que la persona que entregue los bienes quede obligada solidariamente, las autoridades a las que deba presentar su estado recapitulativo le informarán de su incumplimiento y le darán la posibilidad de justificarlo en un plazo no inferior a dos meses.
- A más tardar cinco años después de la fecha de entrada en vigor de esta modificación de la Directiva, la Comisión elaborará un informe en el que evalúe el impacto de la responsabi-

27) Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 24 de abril de 2009, sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación y otras operaciones transfronterizas

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P6-TA-2009-0326+0+DOC+XML+V0//ES>

dad solidaria, incluyendo también su impacto en los costes administrativos para proveedores y los ingresos tributarios percibidos por los Estados miembros.

- Si procede, y en caso de que la Comisión pueda demostrar el buen funcionamiento de la base de datos del sistema de intercambio de información sobre el IVA (VIES) y que el intercambio de información entre Estados miembros funciona correctamente, la Comisión presentará una propuesta de modificación del artículo 205 de la Directiva 2006/112/CE

En este procedimiento, el Consejo consulta al Parlamento antes de pronunciarse sobre la propuesta de la Comisión e intenta tener en cuenta los puntos de vista de aportados. Sin embargo, no queda vinculado por la posición del Parlamento, sino sólo por la obligación de consultarlo.

Por su parte, el Comité Económico y Social Europeo emitió su Dictamen el 13 de mayo de 2009.²⁸

El Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de 9 de junio de 2009, alcanzó el acuerdo político sobre esta propuesta legislativa para modificar la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Directiva de IVA) en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación y otras operaciones transfronterizas.

La negociación de la propuesta ha estado a cargo del Grupo de trabajo "Cuestiones fiscales" del Consejo de la UE. Tras varias reuniones, en su encuentro de 28 de mayo de 2009, los consejeros de fiscalidad y los agregados fiscales de los Estados miembros decidieron "enviar al Consejo para su adopción la primera parte de las medidas pro-

²⁸⁾ <http://eescopinions.eesc.europa.eu/eescopiniondocument.aspx?language=es&docnr=886&year=2009>

puestas relativas a la exención del IVA en la importación, en el entendimiento de que el Consejo seguirá trabajando sobre la segunda parte de las medidas propuestas relativas a la obligación solidaria".

La Comisión mostró su reserva respecto de la separación de la propuesta en dos partes. Finalmente, el Comité de Representantes Permanentes optó, en su reunión de 3 de junio de 2009 por sugerir al Consejo que manifestara su acuerdo político con el fin de que se adoptara la mencionada Directiva, y seguir trabajando en las medidas propuestas en relación con la obligación solidaria.

3.4. Propuesta de Directiva sobre facturación del IVA

Introducción

El 28 de enero de 2009, la Comisión Europea adoptó una propuesta legislativa para modificar la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Directiva de IVA)²⁹. Junto con la propuesta legislativa, la Comisión presentó una Comunicación sobre los avances tecnológicos en materia de facturación electrónica y medidas destinadas a simplificar, modernizar y armonizar en mayor grado las normas de facturación del IVA³⁰.

La Directiva del IVA (artículo 237) exigía que la Comisión presentara de un informe (antes de

²⁹⁾ COM (2009) 21, de 28/01/2009, Propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0021:FIN:ES:PDF>

³⁰⁾ COM (2009) 20, de 28/01/2009, Comunicación de la Comisión al Consejo "Avances tecnológicos en materia de facturación electrónica y medidas destinadas a simplificar, modernizar y armonizar en mayor grado las normas de facturación del IVA".
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0020:FIN:ES:PDF>

31.12.2008) acompañado de una propuesta, si procedía, para modificar las condiciones aplicables a la facturación electrónica con el fin de tomar en consideración la evolución tecnológica futura en la materia.

Actualmente, la facturación electrónica es regulada por la Directiva 2001/115/CE³¹, que fue integrada en la Directiva del IVA en 2006. Sus características fundamentales son:

- Una lista de las diez informaciones básicas que deben figurar en cada factura, además de cuatro datos adicionales que deberían de facilitarse en circunstancias específicas.
- Trámites simplificados para las pequeñas empresas y las facturas de bajo valor.
- La obligación para que los Estados miembros reconozcan la validez de las facturas electrónicas, sin notificación o autorización previa, siempre que la autenticidad del origen y la integridad de los datos de la factura sean comprobables a través del sistema de Intercambio Electrónico de Datos (EDI-Electronic Data Interchange).
- La posibilidad de externalizar algunas operaciones de facturación a una tercera parte o al consumidor cuando se produzcan circunstancias específicas.
- Libertad de elección del lugar y método de almacenamiento de facturas y aceptación del almacenamiento electrónico.

³¹) Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001 por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido. DO, L 15, de 17/01/2002.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:015:0024:0028:es:PDF>

La Comisión ha considerado que la actual Directiva del IVA no está cumpliendo plenamente su objetivo de simplificar, modernizar y armonizar las normas de facturación. Es por ello, que con esta propuesta legislativa, la Comisión ha decidido dar un paso más de lo exigido por el artículo 237 de la Directiva y proponer mejoras para cubrir las lagunas de las disposiciones sobre facturación.

La propuesta es asimismo un elemento importante para alcanzar cuatro objetivos clave del Programa de trabajo de la Comisión:

- En 2007, la Comisión presentó un ambicioso Programa de Acción de la Comisión para reducir en 25% las cargas administrativas que recaen en las empresas de la UE para el año 2012.
- La Comisión adoptó una Iniciativa a favor de las pequeñas empresas en junio de 2008, en la que se recogía una lista de medidas que debían adoptar los Estados miembros para promover las pymes. El recurso a la factura simplificada es una herramienta eficiente.
- La Agenda de Lisboa, centrada en el crecimiento y el empleo es prioritaria para la Comisión. El uso de la facturación electrónica, así como la supresión de los obstáculos jurídicos para la transmisión y conservación de las facturas electrónicas contribuirán a reducir costes y mejorar la eficiencia de las empresas, contribuyendo a alcanzar los objetivos fijados en la Estrategia de Lisboa.
- Combatir el fraude: En mayo de 2006, la Comisión publicó una Comunicación sobre la estrategia coordinada para luchar eficaz-

mente contra el fraude fiscal³². Algunas de las formas de fraude mencionadas en ese documento, como las deducciones no autorizadas o el fraude carrusel se realizan a través de facturas. Esta propuesta de modificación de la Directiva del IVA contribuiría a luchar contra esa clase de fraude.

Con objeto de preparar el Informe, la Comisión encargó un estudio externo sobre la aplicación de los artículos relativos a la facturación incluidos en la Directiva del IVA (artículos 220-247)³³.

Avances tecnológicos

El estudio de la Comisión concluye que no existe una tecnología específica que sea más adecuada para la transmisión y recepción segura de las facturas electrónicas. Por otro lado, para las empresas resulta igualmente difícil encontrar una sola tecnología que sea de uso práctico para todos y que obtenga el respaldo de las autoridades fiscales. Los problemas de las grandes empresas son muy diferentes a de las pequeñas empresas.

Por todas estas razones, la Comisión se muestra convencida, al igual que se deriva del estudio, que en lugar de buscar nuevas tecnologías, los esfuerzos deberán centrarse en resolver los problemas actuales. Asimismo, se considera importante que la solución para la facturación electrónica sea neutra desde el punto de vista tecnológico.

³²) COM (2006) 254, de 31/05/2006, *Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre el Conjunto de propuestas legislativas subsiguientes al Acuerdo interinstitucional sobre la disciplina presupuestaria y la buena gestión financiera*. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0254:FIN:ES:PDF>

³³) *A Study on the Invoicing Directive (2001/115/EC) now incorporated into the VAT Directive (2006/112/EC)*. PriceWaterHouseCoopers. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/invoicing_rules/phase_4_final_report_en.pdf

Obstáculos de la Directiva del IVA

La Directiva del IVA ofrece la solución tecnológica para la facturación electrónica, que ha sido instrumentada a través de un grupo heterogéneo de normas, con interpretaciones y usos distintos, complicando sobre manera la actividad de las empresas.

Ante este contexto, las soluciones podrían ser varias: (i) ofrecer el mismo tratamiento a las facturas electrónicas y a las facturas en papel; (ii) desarrollar un Convenio modelo entre las partes implicadas en la facturación electrónica; (iii) conservar la firma electrónica y EDI, suprimiendo los supuestos más problemáticos.

La Comisión se muestra favorable a eliminar las exigencias específicas para las facturas electrónicas, ofreciendo para estas el mismo tratamiento que para las facturas en papel (eliminando la firma electrónica y EDI). El Grupo de Expertos en Facturación también se ha mostrado a favor de esta idea. En su opinión, debe mantenerse la pieza principal de las normas sobre facturación electrónica, esto es, la autenticidad del origen y de la integridad del contenido deben garantizarse a través de medios tecnológicamente neutros. Tan importante como otorgar igual tratamiento a las facturas electrónicas y las facturas en papel es que los Estados miembros mantengan un planteamiento común respecto de la facturación electrónica. Por esta razón, el Grupo de Expertos diseñará un Código de conducta al respecto.

Medidas para simplificar, modernizar y armonizar

Además de analizar, tal y como exigía la Directiva, los problemas de interpretación y aplicación que se han observado en estos años, la Comisión ha decidido ampliar el contenido del Informe, para tratar asuntos relativos a la simplificación, modernización y armonización, fundamentalmente en relación a la

expedición de las facturas y en relación al contenido de las mismas.

Expedición de factura

Aunque no esté claramente indicado en la Directiva del IVA, es generalmente aceptado que se apliquen las normas de facturación del Estado miembro de pago del impuesto. Este sistema ocasiona problemas sobre todo cuando el sujeto pasivo se vea obligado a pagar el impuesto en un Estado miembro diferente al suyo por determinadas entregas o prestaciones, así como los supuestos de inversión del sujeto pasivo.

Para hacer frente los problemas ocasionados en torno a la expedición de la factura, existirían dos soluciones. Por una parte, los Estados miembros podrían mantener sus normas de facturación, asegurando a su vez un acceso fácil a las mismas. Por otra parte, podría optarse por la armonización de las normas de facturación, solución que apoya la Comisión. La expedición de una factura única válida en toda la Unión evitaría cargas innecesarias para las empresas y les aportaría seguridad jurídica.

La Comisión considera que la armonización de las normas de facturación resolvería diversas cuestiones específicas:

- El tratamiento de las entregas y prestaciones exentas: La Directiva del IVA permite que los Estados miembros eximan a los sujetos pasivos de su obligación de expedir factura en algunas entregas y prestaciones, pero los Estados miembros aplican esta posibilidad de forma desigual³⁴. La armonización propuesta por la Comisión implicaría exigir una factura

³⁴) Algunos Estados miembros lo usan plenamente, mientras que otros le dan un uso restrictivo, y algunos no lo aplican en absoluto.

en todos los casos exentos, siendo ésta factura de formato simplificado cuando el proveedor y el cliente se encuentren en el mismo Estado miembro.

- Plazo: La Directiva del IVA permite a los Estados miembros decidir en qué plazo ha de expedirse la factura, y ello ha provocado que se apliquen diferentes plazos en la UE. Esta situación no beneficia a las empresas, y por ello se ha propuesto una modificación de esta norma en las prestaciones de servicios transfronterizas, con objeto de fijar una fecha uniforme de exigibilidad de la factura (antes del día 15 del mes siguiente). Dado que se tiende a establecer un plazo mínimo para las prestaciones transfronterizas, carece de sentido aplicar normas diferentes a estas en las entregas o prestaciones de nivel nacional.
- Facturas recapitulativas: La Directiva del IVA permite que se exijan condiciones distintas en cada Estado miembro para emitir una factura recapitulativa. Ahora la Comisión propone un tratamiento uniformizado, que ofrecería la posibilidad de emitir una factura recapitulativa que cubra un mes natural, siempre que se detallen los datos exigidos para cada una de las entregas o prestaciones.
- Auto-facturación: En base a la normativa vigente, la factura puede ser expedida por el proveedor, el cliente o por un tercero que actúe por cuenta del proveedor. Si se trata de facturas expedidas por el cliente, la Comisión pretende que desaparezca la opción para que los Estados miembros puedan establecer las condiciones a la mencionada auto facturación.
- Subcontratación: Tanto los Estados miembros como las empresas consideran innecesario

aplicar condiciones específicas a terceros ubicados fuera de la UE que expidan facturas de servicios o prestaciones realizadas por sujetos pasivos en la UE. Por ello, la Comisión propondrá suprimir los artículos 225 y 235 de la Directiva del IVA.

- Entregas y prestaciones a consumidores: Es el sector menos armonizado en el ámbito del IVA y reside en los Estados miembros la capacidad de decidir si exigirá o no una factura. Con objeto de mantener el equilibrio entre la flexibilidad necesaria para los Estados miembros, la reducción de las cargas para las empresas y la simplificación de las normas, la Comisión propone que sea siempre exigible una factura simplificada que contenga una mínima cantidad de información. Debe priorizarse el trato equivalente entre sujetos pasivos establecidos y no establecidos.
- Elección del Estado miembro de aplicación de normas: La Comisión opina que si se alcanza un grado mínimo de armonización de normas, podrá ser aplicable la normativa del Estado miembro en el que esté identificado a efecto del IVA el sujeto pasivo, tanto cuando se trate de entregas y prestaciones entre empresas como a consumidores.

Contenido de la factura

El problema de la disparidad del contenido de las facturas de los diferentes Estados miembros se produce mayoritariamente cuando se producen entregas y prestaciones de empresas a consumidores, pero no cuando éstas se producen entre empresas.

Por esta razón, la Comisión no considera que la mejor solución sea no la exigencia de datos uniformes para todo tipo de facturas, dado que existe una

variedad de entregas y prestaciones: entre empresas, destinadas a consumidores y exentas de IVA.

La propuesta de la institución comunitaria se centraría en crear dos categorías de facturas:

- Factura de IVA completa: Las facturas de las operaciones para las cuales es probable que exista derecho de deducción y por lo tanto sean controladas tanto por proveedor como por cliente;
- Factura de IVA simplificada: Las facturas de las operaciones para las cuales no es probable la aplicación del derecho de deducción y sean controladas exclusivamente por el proveedor.

Los Estados miembros no estarían autorizados a exigir ningún otro tipo de factura que sea un híbrido entre estos dos modelos.

a. La factura de IVA completa

Respecto a su obligatoriedad, se mantendría la norma vigente: los sujetos pasivos están obligados a expedir factura cuando la entrega o prestación está sujeta al IVA y el destinatario es sujeto pasivo o persona jurídica.

En relación a la información exigida, la lista armonizada figura en el artículo 226 de la Directiva del IVA. La Comisión considera que no existe motivo para modificar sustancialmente la lista. No obstante, propone tres grandes cambios:

- I. El proveedor deberá indicar en la factura el número de identificación a efectos del IVA del cliente. Por una parte, ayudará a las autoridades fiscales a controlar mejor el impuesto y posibles fraudes. Además, dado que la Comisión pretende difundir el uso de la facturación elec-

trónica, disponer de un único número de identificación del cliente contribuiría a dicho fin.

- II. La fecha de entrega de bienes o prestación de servicios será sustituida por la fecha de exigibilidad del impuesto. Cabe subrayar que el momento de ejecución del derecho de deducción depende de la fecha de exigibilidad.
- III. Supuestos en los que se aplica el mecanismo de inversión. Dado que será el cliente establecido en otro Estado miembro el deudor del impuesto, el tipo y la cuota de IVA serán sustituidos por el importe de tipos de bienes entregados o servicios prestados.

b. La factura de IVA simplificada

Se podrán emplear las facturas simplificadas en dos casos:

- I. El Estado miembro podrá exigir que se expidan estas facturas simplificadas solamente cuando se trate de entregas o prestaciones a consumidores. En estos casos, el riesgo de fraude proviene del proveedor, dado que generalmente el cliente (consumidor) no dispondrá de derecho de deducción. Es por ello que la información de la factura de IVA simplificada será suficiente para comprobar que el proveedor ha declarado correctamente.
- II. El sujeto pasivo podrá expedir factura simplificada en las entregas o prestaciones entre empresas, cuando el riesgo de fraude sea mínimo. Estos supuestos se darían por ejemplo, cuando se trate de entregas o prestaciones exentas para las que no existe derecho de deducción. Sin embargo, recurrir a la factura completa será obligatorio cuando el cliente se encuentre en otro Estado miembro.

Cuando la factura sea inferior a 200 euros y la cuota de IVA que pueda deducirse sea reducida, podría emplearse la factura simplificada. Igualmente, en las notas de crédito.

El contenido de la factura de IVA simplificada está definido en el artículo 238 de la Directiva del IVA. La única modificación que se llevaría a cabo en este artículo consistiría en añadir la exigencia de indicar el valor del tipo de bienes entregados o servicios prestados.

Finalmente, la Comisión anuncia que suprimirá la opción que ofrecen los artículos 239 y 240 y exigirá a partir de ahora el número nacional de identificación a efectos del IVA.

Conservación de facturas

La coexistencia en la Unión Europea de diversas normas sobre la conservación de facturas perjudica a las grandes empresas puesto que les impide contar con procedimientos comunes en todos los territorios en los que realizan actividades. Asimismo, las pequeñas o medianas empresas son perjudicadas por la imposibilidad de elegir los sistemas más eficientes posibles.

El objetivo de la reforma de las normas debe ser, en opinión de la Comisión, alcanzar un equilibrio entre la simplificación y el control, asegurando que la obligación de conservar las facturas no implique una excesiva carga para la empresa, al mismo tiempo que no se comprometa la capacidad de las autoridades fiscales de recaudar impuestos.

La Comisión considera que el establecimiento de normas comunes sobre algunos aspectos es la opción más adecuada para alcanzar dicho fin:

- Plazos: Se instauraría un plazo armonizado de

conservación de 6 años, plazo medio actual de conservación en los Estados miembros.

- Facturas en formato electrónico: Para asegurar su uso de pleno derecho, se autorizaría a convertir las facturas en papel a facturas electrónicas, siempre que se acceda a las mismas sin dilaciones y sean idénticas a la factura original.
- Establecer clara y legalmente las normas del Estado miembro cuyas normas se aplicarán: Para el proveedor se aplicarán las normas aplicables al Estado miembro en el que esté establecido a efectos de IVA. Para el cliente, las normas del Estado miembro al que pertenezca.

Luchar contra el fraude del IVA

Exigibilidad del impuesto en entregas intracomunitarias

Acortar el periodo cubierto por los estados recapitulativos de tres a un mes ha facilitado el intercambio de información entre los Estados miembros. Los obstáculos permanecen respecto a las entregas intracomunitarias, puesto que se permite al sujeto pasivo retrasar la exigibilidad del impuesto hasta el día 15 del mes siguiente del devengo. A todo ello, se le suma la ausencia de uniformidad en la aplicación de las normas por parte del Estado miembro.

Por todo ello, la Comisión considera que una única fecha de exigibilidad del impuesto sería útil, siendo esta la fecha en la que se produce el devengo, determinada en el momento de la entrega.

Derecho a deducción

La redacción actual de la Directiva del IVA no res-

pete plenamente el trato equitativo entre el proveedor y el cliente. En efecto, permite que la empresa esté exenta de la obligación de expedir una factura cuando se aplique el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, mientras que es obligatoria para los sujetos pasivos que deseen ejercer el derecho a deducción.

La Comisión defiende que cuando se exija la obligación de expedir factura al cliente, se aplique la misma norma al proveedor. Para los supuestos de mecanismo de inversión de sujeto pasivo, la Comisión considera que podrían emplearse otras pruebas para demostrar el derecho de deducción.

Procedimiento legislativo

La base jurídica de esta propuesta de Directiva para modificar la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Directiva de IVA) es el artículo 93 del Tratado CE (medidas de armonización de legislación fiscal)³⁵.

La propuesta fue transmitida al Consejo y al Parlamento Europeo cuando fue presentada por el Comisario de Fiscalidad y Unión Aduanera, László Kóvacs, el 28 de enero de 2009.

Siguiendo el procedimiento de consulta (artículo 192 del Tratado CE) el Parlamento Europeo emitirá su dictamen (previsiblemente) en la sesión plenaria de noviembre de 2009. En este procedimiento, el Consejo consulta al Parlamento antes de pronunciarse sobre la propuesta de la Comisión e intenta tener en cuenta los puntos de vista de éste. Sin embargo, no queda vinculado por la posición del Parlamento,

³⁵⁾ Artículo 93: "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".

sino sólo por la obligación de consultarlo. Por lo tanto, el poder del Parlamento en este procedimiento es bastante limitado porque sólo puede esperar que la Comisión tenga en cuenta sus enmiendas en una propuesta modificada.

Por su parte, el Consejo no ha debatido la propuesta aún en ninguna de sus sesiones.

I.V. IMPUESTOS ESPECIALES

En el Consejo de diciembre de 2008, los Ministros de Economía y Finanzas de la UE también alcanzaron un acuerdo de principio sobre una orientación general en torno a propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general de los impuestos especiales.

Se trataba de una propuesta de Directiva publicada por la Comisión en febrero de 2008³⁶ sobre el régimen general de los impuestos especiales. La propuesta pretendía una revisión total de la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (bebidas alcohólicas, labores del tabaco e hidrocarburos).

Su novedad principal radicaba en la implantación del Sistema de Circulación y Control de Impuestos Especiales (Excise Movement and Control System, EMCS), para abordar el fraude en los impuestos especiales a través de la creación de medios más rápidos y eficaces para el intercambio de información entre las autoridades.

Con este nuevo sistema, las disposiciones referentes a la circulación en régimen suspensivo de impues-

tos especiales serán adaptadas, para crear un nuevo entorno simplificado y sin soporte papel, permitiendo a las autoridades adoptar mecanismos más integrados, rápidos y orientados a prevenir el riesgo.

Junto con esta modificación para la puesta en marcha del sistema EMCS, la Comisión también optó por aprovechar la propuesta de Directiva para la revisión de la redacción del texto, mejorar su articulación, suprimir las disposiciones no pertinentes y atender a los nuevos conceptos existentes. También se introdujeron medidas para la liberalización de las normas actualmente aplicables a las bebidas alcohólicas adquiridas en un Estado miembro trasladadas a otro, así como normas de simplificación y modernización de los procedimientos relativos a los impuestos especiales, con objeto de reducir obligaciones de los operadores, especialmente los operadores transfronterizos.

El EMCS contrarrestará los fallos del sistema actual (basado en papel) para el sistema de control de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo. El sistema informatizará la declaración, el control y el cumplimiento de las formalidades aplicables a los productos sometidos a impuestos especiales, y que circulen en régimen de suspensión en la Unión Europea. Concretamente:

- Permitirá a los Estados miembros y a los operadores realizar una supervisión electrónica en tiempo real de la circulación de productos.
- Reducirá el tiempo necesario de retención de carácter liberatorio para los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales.
- Prestará a las administraciones encargadas de los impuestos especiales, los instrumentos necesarios para luchar eficazmente contra el fraude, a través de un enfoque de los controles más

³⁶ COM (2008) 78, de 14/02/2008, Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general de los impuestos especiales.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0078:FIN:ES:PDF>

integrado, más rápido y orientado al riesgo.

Para los movimientos que se encuentren fuera del régimen de suspensión, y destinados a objetivos privados o comerciales, se pretende simplificar y liberalizar las normas aplicables a los movimientos intracomunitarios de productos (especialmente alcohol) sobre los cuales el impuesto especial ya ha sido pagado en un Estado miembro.

Para los consumidores privados, se clarifican las normas existentes que se aplican a la circulación de bienes de un Estado miembro a otro, y alienarlas con el principio del mercado interior, según la cual, los productos adquiridos por personas privadas para su consumo privado deberían ser gravados en el Estado miembro de compra.

En el caso de la circulación de bienes con objetivo comercial, la Comisión proponía mantener el principio según el cual el impuesto especial es devengado en el Estado miembro de destino, pero armonizando y simplificando los procedimientos en ese Estado miembro.

Un acuerdo de principio sobre una orientación general sobre esta propuesta de Directiva fue alcanzado en la reunión del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de 4 de noviembre de 2008, quedando la aprobación formal a la espera de que se produjera la lectura única de la propuesta en el Parlamento Europeo. En su sesión plenaria de 18 de noviembre, el Parlamento aprobó una resolución legislativa³⁷ con una ajustada mayoría (328 a favor, 319 votos en contra y 34 abstenciones). Se introdujeron diversas enmiendas a la propuesta original, modificaciones que en el marco del procedimiento legislativo de consulta, el Consejo no está obligado a tomar en consideración.

³⁷ <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P6-TA-2008-0541+0+DOC+XML+V0//ES>

El plazo de transposición de la Directiva finalizará el 1 de enero de 2010 y será aplicable a partir de 1 de abril de 2010.

V. COOPERACIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

5.1. Fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal

Introducción

Una Comunicación titulada “Fomento de la Buena Gobernanza en el Ámbito Fiscal” fue presentada por la Comisión, al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo³⁸.

Se centra en determinar la contribución específica de la UE a la buena gobernanza en el ámbito de la fiscalidad directa, tomando en consideración la creciente integración económica (mundialización) y las consecuencias que la crisis financiera y económica mundial produce en los presupuestos y sistemas fiscales nacionales.

En efecto, la cada vez mayor integración económica de los mercados, impulsada por los cambios tecnológicos y la liberalización de las políticas, ofrecen cada vez mayores oportunidades a nivel mundial para los Estados y las empresas. No obstante, debido a esta integración, los países son cada vez más vulnerables a las turbulencias económicas y a la evasión y fraude fiscal.

En la reunión del G-20 de noviembre de 2008 se adoptó un Plan de acción para la aplicación de normas de transparencia en el ámbito financiero a escala internacional y para la cooperación en el ámbito

³⁸ COM 2009 (201), 28/04/2009.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0201:FIN:ES:PDF>

fiscal. A su vez, en el Consejo Europeo de diciembre de 2008, fue presentado un documento preparado por los Ministros de Economía y Finanzas de la UE que subrayaba la necesidad de una lucha continuada contra los riesgos financieros ilícitos generados por los países no dispuestos a cooperar y contra los paraísos fiscales. La Unión Europea (especialmente a través del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros) ha sido activa en la defensa de la transparencia, y así lo manifestó en la reunión Ministros de Finanzas y Gobernadores de los Bancos Centrales del G-20 el 14 de marzo de 2009 y en el Consejo Europeo de 19 y 20 de marzo de 2009. Finalmente, en la Cumbre de Jefes de Estado y de Gobierno de los países de G-20 celebrado el 2 de abril de 2009 en Londres, se acordó que se adoptarían medidas contra los países que se niegan a cooperar, incluidos los paraísos fiscales. Incluso previo a la Cumbre del G-20 algunos países (incluidos entre los no cooperantes) mostraron su disposición a aplicar las normas internacionales de transparencia.

Buena gobernanza de la Unión Europea en el ámbito fiscal

En la Unión Europea, la buena gobernanza en el ámbito fiscal la constituyen, en opinión del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros, tres principios: transparencia, intercambio de información y de competencia leal en materia tributaria.

En general, la creación de mercado interior ha beneficiado a las empresas y las administraciones. No obstante, la amplia libertad que los Estados miembros aun mantienen en materia de imposición directa ha servido para mostrar, en opinión de la Comisión, que las medidas nacionales y bilaterales contra el fraude fiscal resuelven los asuntos de forma parcial, siendo necesarias las medidas comunes de todos los Estados miembros para fomentar la gobernanza:

- Intercambio de información en el marco de la cooperación administrativa: Destacan la Directiva sobre asistencia mutua³⁹, la Directiva sobre el cobro de la deuda tributaria⁴⁰ y la Directiva sobre la fiscalidad de los rendimientos del ahorro⁴¹.
- Existe un acuerdo político entre los Estados miembros para afrontar la competencia fiscal perniciosa de las empresas mediante un procedimiento inter-pares. Un "Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas" define las medidas que pueden influir significativamente de forma negativa en la actividad empresarial en la UE.
- La normativa sobre las ayudas estatales ha sido específicamente aplicada en materia fiscal, para eliminar la competencia desleal provocada por los regímenes concretos.
- Existen normas en el área del derecho de sociedades para garantizar la transparencia financiera y empresarial.

La política de la UE en materia de cooperación fiscal se encuentra en línea con las actividades de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que trabaja en dos direcciones:

³⁹⁾ Directiva 77/799/CE del Consejo, de 19/12/1977, modificada por la Directiva 2004/56/CE de 21 de abril de 2004. DO, L 336, 27.12.1977.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0799:ES:HTML>

⁴⁰⁾ Directiva 2008/55/CE, del Consejo, de 26/05/2008, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas. DO, L 150, de 10.06.2008.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:150:0028:0038:ES:PDF>

⁴¹⁾ Directiva 2003/48/CE, del Consejo, de 03/06/2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. DO, L 157, 26.06.2003.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:ES:PDF>

- Identificación de los regímenes fiscales preferenciales en los 30 Estados que forman parte de la OCDE y proceder a su desmantelamiento.
- Identificación de los regímenes fiscales preferenciales en los países que no forman parte de la OCDE y tratar de obtener el compromiso político para una auténtica cooperación sobre transparencia e intercambio de información en el ámbito fiscal. Muchos países temieron que en la Cumbre de G-20 de 2 de abril de 2009 se confeccionara una lista de paraísos fiscales y países “no cooperantes”, razón por la que algunos se comprometieron abiertamente a cumplir las normas internacionales en materia tributaria días antes de que se celebrara mencionada reunión⁴². Los compromisos giran en torno al respeto de la normas de la OCDE en torno al intercambio de información, el control de la aplicación de la legislación tributaria nacional, así como las garantías para proteger la confidencialidad de la información intercambiada.

Política internacional de la Unión Europea

La Unión Europea ha promovido durante los últimos años la adhesión de terceros países a los principios buena gobernanza en el ámbito fiscal aplicados en la UE.

Por una parte, la UE ha logrado que terceros países o territorios asociados o dependientes de los Estados miembros apliquen actualmente medidas equivalentes a la recogidas en la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro.

⁴² Estos países fueron: Suiza, Austria, Bélgica, Luxemburgo, Hong Kong, Macao, Singapur, Chile, Andorra, Liechtenstein y Mónaco.

Los Estados miembros se comprometieron a garantizar la aplicación del principio de supresión de la competencia fiscal perniciosa también en sus territorios dependientes o asociados.

La Unión Europea también mantiene relaciones estrechas con los países del Espacio Económico Europeo (Islandia, Liechtenstein, Noruega) y Suiza. El conjunto de la normativa comunitaria sobre mercado interior se aplica a los países de EEE, así como unas normas equivalentes en materia de ayudas de estado. Liechtenstein negocia actualmente con el Consejo la cooperación con la UE en materia tributaria. Por su parte, el Acuerdo de Libre Comercio UE-Suiza de 1972 obliga a este país a cumplir normas similares (recientemente la Comisión ha denunciado diversos regímenes fiscales suizos por falsear la competencia).

En los Programas de Acción acordados para los países que forman parte de la Política Europea de Vecindad⁴³, la cooperación fiscal es aludida de forma general.

Los países candidatos y candidatos potenciales deben incorporar gradualmente la legislación de la UE a sus normas nacionales, también el ámbito fiscal.

Finalmente, para los países en desarrollo dispuestos a adherirse a los principios de buena gobernanza, la Comisión ha previsto aportar fondos adicionales (provenientes del Instrumento Europeo de Vecindad y Asociación) en beneficio de los países que demuestren haber realizado mayores progresos. En el mismo sentido, se prevé una aportación adicional en base al Fondo Europeo de Desarrollo.

Debates en el Consejo

Esta Comunicación fue presentada por el Comisa-

⁴³ Los Programas de Acción constituyen instrumentos de cooperación económica y política entre la UE y los países socios.

rio de Fiscalidad y Unión Aduanera, László Kovács, en la sesión del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros el 5 de mayo de 2009. La Comisión informó sobre los progresos en la negociación de un acuerdo con Liechtenstein en relación a medidas para luchar contra el fraude fiscal.

En la reunión del Consejo el 9 de junio de 2009, los Ministros de Economía y Finanzas de la UE acordaron un texto de conclusiones sobre esta cuestión, con los siguientes puntos importantes:

- Deben respetarse los principios que guían la buena gobernanza fiscal: transparencia, intercambio de información y competencia leal en materia tributaria.
- Es positivo acelerar los procedimientos legislativos para aprobar las modificaciones de la Directiva sobre la fiscalidad de los rendimientos del ahorro, la Directiva la asistencia mutua y la Directiva sobre el cobro de la deuda tributaria.
- El principio de buena gobernanza fiscal debe ser promovido a nivel internacional y en los terceros países. A este respecto, son destacables las indicaciones del Consejo Europeo de Marzo de 2009.
- La Comisión deberá presentar periódicamente los resultados de las negociaciones respecto del acuerdo de cooperación de lucha contra el fraude con Liechtenstein.
- Es muy positivo el consenso internacional existente en torno a la necesidad de reforzar la cooperación administrativa y la asistencia mutua en el área fiscal y en torno a la oportunidad de aplicar los estándares de la OCDE en relación al intercambio de información.

5.2. Propuestas de Directiva sobre cooperación administrativa en el ámbito fiscal

El 2 de febrero de 2009, la Comisión presentó dos propuestas de Directiva en relación a la asistencia mutua entre los Estados miembros para el cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas⁴⁴, así como en relación a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad⁴⁵.

Directiva sobre la Cooperación administrativa

Fundamento de la propuesta

La primera norma que reguló la asistencia mutua es la Directiva 77/799/CEE del Consejo, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y de los impuestos sobre primas de seguros. En un primer periodo que abarcó entre 1979 y 1992, el IVA fue inscrito al ámbito de aplicación de la Directiva, que desde 1992 a 2004 fue ampliada a los impuestos especiales.

No obstante, en estos años, con una progresiva mundialización, la asistencia mutua es cada vez más necesaria, especialmente en el ámbito de la fiscalidad directa. El incremento de la movilidad de los sujetos pasivos, el número de transacciones transfronterizas y la internacionalización de los instrumentos financieros, son factores que en opinión de la Comisión dificultan la determinación adecuada de los im-

⁴⁴) COM (2009) 28, de 02/02/2009, Propuesta de Directiva del Consejo sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0028:FIN:ES:PDF>

⁴⁵) COM (2009) 29, de 02/02/2009, Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0029:FIN:ES:PDF>

puestos adeudados por los Estados miembros (que no renuncian a la soberanía nacional en el área fiscal).

Desde 1977, se ha progresado enormemente en relación a la libre circulación y la integración del mercado interior. Por todo ello, la Directiva no resulta un instrumento adecuado para regular la cooperación entre las administraciones de los Estados miembros.

El Grupo de Alto Nivel del Consejo en materia de fraude analizó ya en 2000 las graves deficiencias de la Directiva 77/799/CEE. Asimismo, la Comisión ha reiterado esta opinión en varias Comunicaciones.

La Directiva 77/799/CEE ha sido ya modificada en diversas ocasiones. A través del Reglamento 1978/2003 se ha regulado específicamente la cooperación administrativa en el ámbito del IVA, derogando su parte correspondiente de la Directiva de 1977. Por otra parte, el Reglamento 2073/2004⁴⁶, ha establecido normas específicas de cooperación administrativa para los impuestos especiales.

Esta propuesta de Directiva continúa la misma estrategia. Establece un organigrama, normas comunes de procedimiento, nuevos formularios, así como formatos y canales para el intercambio de información. Instaura un procedimiento de comitología en relación a las medidas técnicas y la información compartida y para crear instrumentos que permitan reducir obstáculos a un intercambio eficaz de información. Además esta propuesta cubre por primera vez, además del IVA y los impuestos especiales, el resto de los impuestos indirectos, para los que aún no se ha aprobado ningún acto legislativo comunitario.

⁴⁶ Reglamento (CE) 2073/2004 del Consejo de 16/11/2004, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales. DO, L 359, 4/12/2004
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2004:359:0001:0010:ES:PDF>

En definitiva el objetivo de la nueva Directiva es establecer un instrumento jurídico de calidad alta para intensificar la cooperación administrativa en el ámbito fiscal, con objeto de permitir un correcto funcionamiento del mercado interior y evitar los efectos negativos de las prácticas tributarias perjudiciales.

Principales características de la propuesta

- En relación al ámbito de aplicación (artículo 2), basándose en el Convenio del Consejo de Europa y la OCDE sobre la asistencia administrativa mutua en el ámbito de la fiscalidad, se extiende a todos los impuestos indirectos y directos, salvo aquellos que ya estén cubiertos por normativa específica sobre cooperación administrativa (IVA e impuestos especiales).
- Se introduce un procedimiento para el intercambio de la información previa petición y para las investigaciones administrativas. A través de la regulación de los plazos para la comunicación de la información.
- Se dispondrá de un sistema de intercambio automático de información en relación a una serie de tipos de ingresos que serán definidos en base al procedimiento de comitología. Para otros tipos de ingresos, se permitirá que los Estados miembros celebren acuerdos adicionales.
- Se incluirá un sistema obligatorio de intercambio espontáneo de información en relación a los impuestos pagados a las administraciones tributarias nacionales por los no residentes, fundamentalmente cuando la tributación debería ocurrir en el Estado miembro al que se destina la información y la efectividad del sistema de control podría resultar más fácil a través de la información transmitida por el Estado miembro de origen.

- Las administraciones nacionales deberán permitir la presencia de funcionarios en las administraciones de otros Estados miembros y su participación en los procedimientos administrativos.
- Se permitirá que los requerimientos se produzcan en una fase temprana, para aumentar las opciones de recuperación.
- Se reforzará la obligación de ofrecer información de retorno, estableciendo que esta se facilite lo antes posible, a más tardar, en el plazo de tres meses a partir de la utilización de cualquier respuesta a una solicitud de información o de una información espontánea.
- Actualmente están siendo elaborados los formularios y formatos informáticos comunes para el intercambio de información.
- Existirá el mismo nivel de cooperación entre los Estados miembros de la UE y los Estados miembros con los terceros países.
- Se aborda la cuestión del secreto bancario. Los Estados miembros a los que se requiera, no podrán negarse a facilitar información sobre una persona residente, a efectos fiscales, en el Estado miembro de la autoridad requeriente por el hecho de que esa información obre en poder de un banco u otra entidad financiera, un representante o una persona que actúe en calidad de intermediario o agente fiduciario, o porque esté relacionada con la participación en el capital de una persona.

La propuesta fue transmitida al Consejo y al Parlamento Europeo cuando fue presentada por el Comisario de Fiscalidad y Unión Aduanera, László Kóvacs, el 2 de febrero de 2009.

Se seguirá el procedimiento de consulta; el Consejo consultará al Parlamento antes de pronunciarse sobre la propuesta, procurando integrar sus puntos de vista.

El Consejo y el Parlamento no han debatido aún la propuesta en ninguna de sus sesiones.

Directiva sobre el cobro de créditos

Fundamento de la propuesta

La Directiva 76/308/CEE del Consejo es la primera norma comunitaria existente en esta materia. Fue codificada por la Directiva 2008/55/CE del Consejo, de asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas.

La implantación de un sistema de cooperación y de cobro eficiente en el ámbito tributario es clave para el buen funcionamiento del mercado interior. Los Estados miembros no obstante, han lamentado en diversas ocasiones la insuficiencia de los instrumentos jurídicos actualmente disponibles. Los obstáculos más comunes son la lentitud de los procedimientos, la disparidad, la falta de coordinación y de transparencia.

Dado que las disposiciones nacionales para el cobro son aplicables exclusivamente en territorio nacional, el aumento progresivo de la movilidad de las personas y capitales implica un riesgo mayor, al aprovechar los defraudadores la ventaja que les concede la limitada competencia de las administraciones tributarias (y declarándose insolventes). Las estadísticas reflejan esta realidad: en 2007 se cursaron 11.794 solicitudes de asistencia, alcanzando los importes cobrados un escaso 5%. Estas cifras justifican sobradamente la necesidad de una drástica reforma en relación a los mecanismos de asistencia mutua.

La modificación de la normativa en este ámbito es especialmente importante para combatir el fraude del IVA, cuya magnitud genera el falseamiento de las condiciones normales de competencia en el mercado interior, afectando al presupuesto de los Estados y de la UE (en 2007, el 57,50% de las peticiones de cobro correspondían a créditos de IVA).

La Comisión aboga por un instrumento jurídico uniforme, que permita la adopción de medidas de ejecución y medidas cautelares, todo ello con objeto de evitar los problemas que derivan de la falta de reconocimiento y de la necesidad de traducción de los instrumentos provenientes de otros Estados miembros. Un sistema espontáneo de intercambio de información y la facultad de los funcionarios nacionales para actuar en otros Estados miembros es indispensable.

Principales características de la propuesta

- En relación al ámbito de aplicación, la Directiva se aplicará al conjunto de impuestos y derechos recaudados, bien por un Estado miembro o por cuenta del mismo, bien por cuenta de la Comunidad y al conjunto de impuestos y derechos recaudados por las subdivisiones territoriales o administrativas de los Estados miembros, así como las cotizaciones sociales obligatorias.
 - Se crearán instrumentos uniformes que permitan adoptar medidas de cobro y medidas cautelares. Dado que el paso del tiempo reduce las posibilidades de cobro de los créditos, se incluirá la posibilidad de presentar peticiones de cobro en una fase temprana en determinadas circunstancias. En relación a las medidas cautelares, la Directiva haría extensivo su ámbito de aplicación a situaciones en las que un crédito no sea aún objeto de instrumento alguno que permita su ejecución en el Estado miembro requeriente. El objetivo sería que evitar que los defraudadores se declaren insolventes antes de que se expida instrumento de ejecución.
 - Se adoptarán informes normalizados para el intercambio de información en relación a las demandas provenientes de otros Estados miembros. Se regulará la comunicación por vía electrónica.
 - Se permitirá la presencia de funcionarios en las administraciones de otros Estados miembros y su participación en las investigaciones administrativas.
 - Se desarrollará un sistema de intercambio espontáneo de información.
 - Se rebajarán las condiciones para requerir asistencia, al menos en ciertas circunstancias. Todo ello con la finalidad de aumentar las opciones de cobro.
 - Se simplificará la práctica y la legislación aplicable a la asistencia.
- El Consejo y el Parlamento no han debatido aún la propuesta en ninguna de sus sesiones.

E studios y Colaboraciones

VÍAS DE RESOLUCIÓN DE DISCREPANCIAS ENTRE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN RELACIÓN CON LA DOMICILIACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL CONCIERTO ECONÓMICO

GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA (*)

I- Reflexiones de entrada

La determinación del domicilio o la residencia fiscal de los contribuyentes constituye una de las pugnas básicas entre las Administraciones tributarias no solo en el ámbito interno del Estado español, sino también en el ámbito internacional de relaciones entre los diferentes Estados. Si existe una nota común a los diferentes sistemas tributarios es la amplitud con la que éstos diseñan, interpretan y aplican su ámbito de soberanía en el momento de definir a sus residentes fiscales, tal vez motivados por su avidez recaudatoria, tal vez por la preocupación que les genera la cada vez más frecuente figura de los "deslocalizados", cuya proliferación encuentra grandes facilidades en el elevado grado de globalización en el que nos desenvolvemos en la actualidad, y dentro

de los cuales es especialmente significativo el colectivo integrado por los denominados por la doctrina como "apátridas fiscales"¹.

Si bien las diversas causas que originan la conflictividad producida por las discrepancias en relación a la residencia de los contribuyentes entre los diferentes Estados no es el objeto del presente análisis, una atenta lectura de los comentarios a los artículos 1 "Ámbito de aplicación subjetivo" y 4 "Residencia" del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE² es suficiente para poner de manifiesto la relevancia actual de este criterio de reparto competencial de la imposición directa entre las soberanías fiscales de los Estados, prevaleciendo frente a otros utilizados en las primeras versiones del Modelo de CDI tales como la ciudadanía o la nacionalidad.

(*) Jefa del Servicio de Política Fiscal de la Diputación Foral de Bizkaia.

¹ Apátrida fiscal: aquél contribuyente que desarrolla o simula una conducta que le aleja, en principio, del Estado de su residencia fiscal, bien justificando que no reside en dicho territorio, bien además acreditando su residencia fiscal "nueva" en un Estado o territorio carente de fiscalidad o cuya legislación de acogida permite esa residencia aparente con unos costes fiscales puramente simbólicos.

² La versión vigente del Modelo de CDI se aprobó en 1992, en sustitución de la aprobada en 1977 (que a su vez sustituyó a la de 1963) y su última actualización ha sido realizada por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en julio de 2008. "Model Tax Convention on Income and on Capital". Condensed version. July 2008. OECD.

Dicha relevancia queda patente asimismo en el diseño del reparto competencial entre los diferentes sistemas jurídico-tributarios que coexisten en el Estado español: Territorio Común, País Vasco, Navarra, Ceuta y Melilla y Canarias, jugando un claro papel incluso en el reparto interno dentro de cada uno de ellos, como es en el régimen de cesión a las Comunidades Autónomas de Régimen Común o entre los tres Territorios Históricos del País Vasco, mediante el doctrinalmente denominado “intraconcierto”, en este último caso.

En consecuencia, y con carácter general, las diferentes legislaciones tributarias ponen gran énfasis en establecer una serie de criterios para la determinación del domicilio o de la residencia habitual de los contribuyentes, que, sin embargo, debido a diferentes factores tales como la complejidad de la realidad jurídica y económica de los contribuyentes, la variada casuística que nos presenta dicha realidad y el innegable papel que juega la prueba en esta materia, no evitan la existencia de discrepancias constantes en relación a la domiciliación de contribuyentes concretos. Es por ello que, con idéntico énfasis, se articulan a su vez una serie de mecanismos y procedimientos jurídicos, bien amistosos o bien de arbitraje, más o menos operativos, cuya finalidad es la resolución de dichas discrepancias.

Inquietante materia esta, en la que el mecanismo de arbitraje por excelencia para resolución de los conflictos originados entre las diferentes Administraciones tributarias del Estado lo constituyen las Juntas Arbitrales, pudiéndose afirmar, sin temor a equivocarnos, que la mayor parte de los conflictos que se han residenciado, bien por parte de la Administración tributaria del Estado, bien por las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas de régimen

común³, bien por la Comunidad Foral de Navarra⁴, bien por la Comunidad del País Vasco⁵ ante las diferentes Juntas Arbitrales existentes en materia tributaria en el Estado, tienen como elemento de discordia el domicilio o residencia fiscal de los contribuyentes.⁶

Hagamos un par de apuntes en cuanto a la naturaleza de las Juntas Arbitrales.

Si bien es cierto que la naturaleza arbitral de las Juntas, como su propio nombre indica, impregna sus competencias y procedimientos, no es menos cierto que existen algunos elementos que son discordantes con lo que a un órgano de arbitraje en puridad se le exige en nuestro ordenamiento jurídico, tal y como lo interpreta el Tribunal Constitucional. En este sentido, destacamos el hecho de que la intervención de las Juntas Arbitrales no es voluntaria para ambas partes sometidas al arbitraje, pues aunque la Junta interviene a solicitud de una de ellas, la otra no puede sus-

³ Junta Arbitral de Régimen Común: Su regulación se encuentra en los artículos 23 y 24 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre de financiación de las Comunidades Autónomas, en la redacción dada a la misma por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, y en el Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas.

⁴ Junta Arbitral del Convenio Navarro: Su regulación se encuentra en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre según redacción dada por la Ley 25/2003, de 15 de julio y cuyo desarrollo reglamentario se regula en el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

⁵ Junta Arbitral del Concierto con el País Vasco: Su regulación se encuentra en los artículos 65, 66 y 67 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo y en el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

⁶ SIMON ACOSTA, “La Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades autónomas: su naturaleza”. *Estudios de Derecho Financiero Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*. Lex Nova 2005

traerse al conflicto planteado, tal y como exige la sentencia del Tribunal Constitucional 174/1995, de 23 de noviembre, según la cual el arbitraje es “un medio para la solución de conflictos basado en la autonomía de la voluntad de las partes”⁷. A lo anterior hay que añadir otro elemento discordante con la naturaleza arbitral como es el control y revisión jurisdiccional plenos, basados tanto en motivos de forma como de fondo, a que están sometidos los pronunciamientos de las Juntas Arbitrales, mientras que en el arbitraje la decisión del árbitro solo es susceptible de ser impugnada por motivos de forma⁸.

En cuanto a la distribución competencial entre las diferentes Juntas Arbitrales en materia tributaria que contempla el ordenamiento jurídico español, sin perjuicio de las observaciones que realizaremos a lo largo de este análisis en lo que a las relaciones País Vasco-Navarra se refiere, recordemos la preferencia que el Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, otorga a las Juntas Arbitrales de Concierto y de Convenio, tal y como se desprende de su Disposición Adicional Primera, al establecer la tradicional cláusula de salvaguarda de los regímenes fiscales forales y explicar en su preámbulo “... cláusula ésta que en el presente caso tiene una función adicional cual es la de remitir la resolución de los conflictos que se susciten con el País Vasco y Navarra a la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico y en el Convenio Económico, respectivamente.”

Pues bien, las reflexiones que ofrecemos a continuación se centran en las diferentes vías que se nos

⁷ SIMON ACOSTA, *ob. cit.*, destaca la elevada conflictividad que origina la residencia habitual de los contribuyentes a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante la Junta Arbitral de Territorio Común

⁸ MERINO JARA, “La Junta Arbitral del Concierto Económico de la CAPV” *Revista Vasca de Administración Pública*, nº 75, agosto 2006.

ofrecen en la actualidad para dirimir las posibles discrepancias en relación a la domiciliación de los contribuyentes surgidas en el ámbito de relación entre la Administración tributaria del Estado y las Administraciones forales.

A estos efectos y teniendo como marco legal el artículo 43 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, vamos a abordar, en primer lugar, el procedimiento amistoso sobre cambios de domicilio acordado en 2006 entre la Administración del Estado y las Administraciones tributarias del País Vasco, para, a continuación, analizar el marco normativo, la experiencia práctica y el proceder administrativo de la Hacienda Foral de Bizkaia en la tramitación de expedientes de rectificación de domicilio de los contribuyentes y en la interposición de conflictos ante la Junta Arbitral por esta causa, y ponerlo en relación con el procedimiento, regulado por el Reglamento de la Junta Arbitral, de interposición y resolución de estos conflictos ante la Junta Arbitral del Concierto Económico.

II- Procedimiento amistoso sobre cambios de domicilio entre las Administraciones tributarias de los Territorios Históricos y la del Estado.

El apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico establece que:

“Nueve. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

Si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis de este artículo.”

Por su parte el artículo 2, en su apartado uno, tercero, establece el principio general de colaboración y coordinación inspirador de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos y el artículo 4 del mismo concreta el principio de colaboración entre el Estado y los Territorios Históricos, al indicar que 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 este marco de colaboración mutua y coordinación y ante la práctica administrativa que cada Administración tributaria estaba llevando a cabo en las comprobaciones de domicilio y en los expedientes de cambio de domicilio, se constituyó en mayo de 2005 un grupo de trabajo sobre cambios de domicilio, de carácter bilateral, integrado, por una parte, por representantes de la Administración General del Estado, y por otra parte, de las tres Haciendas Forales y del Gobierno Vasco, con la finalidad de establecer unas reglas de coordinación para la aplicación del procedimiento de propuesta amistosa de cambio de domicilio previo al inicio formal del expediente de cambio de domicilio, regulado en el anteriormente reproducido apartado 9 del artículo 43 del Concierto Económico.

Fruto del trabajo desarrollado, los integrantes de este grupo consensuaron el documento “Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre cambios de domicilio”, que establece novedosamente un procedimiento de propuesta amistosa de cambio de domicilio, cuyos efectos se extendieron a los expedientes iniciados a

partir del 1 de enero de 2006.⁹

Como nota preliminar al análisis de su contenido, nos gustaría poner el acento en que la constitución y el buen fin de este grupo de trabajo dan muestras de una normalización en las relaciones y de un claro acercamiento de posturas entre la Administración del Estado y las Administraciones tributarias forales, lo que supone un gran avance en el campo de la colaboración en esta materia, si tenemos en cuenta que durante la vigencia del anterior Concierto de 1981 los conflictos por razón de domicilio también fueron frecuentes pero nunca se llegó ni a considerar la necesidad de un procedimiento amistoso para su mejor resolución.

Además, y a nuestro entender, las bondades derivadas del mero establecimiento de dichas reglas son notables desde diversas ópticas, con independencia de que de la aplicación de dicho procedimiento surja acuerdo o no en relación a la discrepancia a dirimir.

En primer lugar, y desde una perspectiva de la relación entre Administraciones tributarias, es innegable que este procedimiento posibilita que ésta sea más ágil y ordenada. Y esto es así porque establece los órganos que van a centralizar todas las actuaciones, o Unidades Coordinadoras, dentro de cada Administración tributaria (Conclusión 3)¹⁰. Además, se especifica el contenido mínimo de la propuesta amistosa para determinar el domicilio fiscal (Con-

⁹ Documento de Conclusiones del Grupo de Trabajo ratificado por el Director General de la AEAT y por los Directores Generales de Hacienda de Bizkaia, Álava y Gipuzkoa el 18 de mayo de 2006 y elevado a Acuerdo de la Comisión Mixta de Concierto el 30 de julio de 2007 (Acuerdo decimoctavo del Acta 1/2007).

¹⁰ Por parte de la AEAT: Dependencia Regional de Relaciones Institucionales en el País Vasco. Por parte de las Diputaciones Forales: Diputación Foral de Álava: el Servicio de Inspección; Diputación Foral de Gipuzkoa: la Subdirección de Inspección; Diputación Foral de Bizkaia: la Sección de Censos.

clusión 4.1)¹¹ y se complementa con un contenido adicional, si fuese necesario, en atención a la diferente tipología de contribuyentes (personas jurídicas, sociedades civiles y entes sin personalidad jurídica y personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales) que se pueden ver afectados por los expedientes (Conclusión 4.2). Asimismo y como nota de reciprocidad y colaboración, destacamos el establecimiento de obligaciones de información mutuas entre las Administraciones afectadas en relación a los expedientes en los que se supere el plazo de resolución de dos meses establecido con carácter general.

Por otro lado, entendemos que también merece para el contribuyente una valoración positiva la mera posibilidad de que se alcance un acuerdo previo sin las naturales dilaciones que conlleva un procedimiento formal de rectificación de domicilio entre Administraciones, con la eventualidad de que acabe residenciándose ante la Junta Arbitral. A esto hay que añadir el reforzamiento de su seguridad jurídica en relación a la situación previa a 2006 derivado del establecimiento de un sencillo procedimiento en el que se regulan sus plazos y los efectos de su conclusión, del fomento de la utilización de medios telemáticos en los tramites procedimentales y del compromiso de respuesta, en todo caso, a la solicitud de cambio de domicilio por parte de las Administraciones tributarias receptoras (Conclusión 5).

En suma, si la terminación del procedimiento se produce por acuerdo en relación al cambio del domicilio, tanto las Administraciones implicadas como el contribuyente habrán salido beneficiados; en caso contrario, un ejemplo más de colaboración, eso sí

¹¹) Contenido mínimo: identificación del obligado tributario cuyo cambio de domicilio se promueve; domicilio fiscal que se entiende correcto o al menos la Administración tributaria a la que pertenece el mismo; fecha a la que se retrotraen los efectos; actividad e inmovilizado y centro de trabajo.

in extremis, lo constituye la previsión contenida en el acuerdo de realizar un último intento amistoso de resolución de la controversia mediante una reunión entre las Administraciones afectadas.

Si a pesar de todo, persiste la discrepancia sobre el cambio de domicilio, el informe negativo, remitido o por el Delegado Especial de la AEAT competente o por el Director General de la Hacienda Foral correspondiente, originará, ya sin más remedio procedimental, el inicio del procedimiento ante la Junta Arbitral del Concierto Económico, dispuesto en el apartado seis del artículo 43 del Concierto Económico.

III- Marco normativo y proceder administrativo de la Hacienda Foral de Bizkaia en los expedientes de rectificación de domicilio fiscal previo a la interposición de conflicto ante la Junta Arbitral del Concierto Económico.

Pasamos a ilustrar la fase anterior al procedimiento amistoso entre la Administración del Estado y la Foral en conflicto, a que nos acabamos de referir, que tiene lugar en el seno de cada Administración tributaria. Para ello, nos centramos y tomamos como ejemplo la práctica y proceder administrativo de la Hacienda Foral de Bizkaia, única Administración Foral que ha reglado el procedimiento interno para la tramitación de expedientes en los que se aprecie la necesidad de promover un procedimiento de rectificación del domicilio del contribuyente.¹²

A estos efectos, el marco legal a tener en cuenta lo constituye el artículo 43 del Concierto Económico, la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y su nor-

¹²) Instrucción 6/2006, de 20 de setiembre, de la Dirección General de Hacienda, sobre tramitación de expedientes en los que se aprecie la necesidad de promover un procedimiento de rectificación del domicilio fiscal. www.bizkaia.net

mativa de desarrollo.¹³

Partamos del apartado 5 del artículo 47 de la NFGT del Territorio Histórico de Bizkaia, que regula el domicilio fiscal y establece lo siguiente:

“5. La Administración podrá rectificar el domicilio fiscal de los obligados tributarios mediante la comprobación pertinente. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas cuando el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad”.

El desarrollo reglamentario de este apartado estableciendo un procedimiento común, a todos los órganos de aplicación de los tributos, de comprobación de domicilio de los contribuyentes no ha visto la luz hasta el 1 de enero de 2009, fecha de efectos del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, en cuyo artículo 71 se regula dicho procedimiento.

Esta previsión reglamentaria viene a determinar las fases generales del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de los contribuyentes, en cuyo seno se seguirán por los órganos competentes de la Hacienda Foral de Bizkaia las pautas administrativas procedimentales dictadas mediante la Instrucción 6/2006, de 20 de setiembre, de la Dirección General de Hacienda, sobre tramitación de expedientes en los que se aprecie la necesidad de promover un procedimiento de rectificación del domicilio fiscal. Adicionalmente, esta Instrucción regula el proceder de la Administración vizcaína en

¹³ DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, por el se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia.

los supuestos en los que la rectificación del domicilio se haya iniciado por parte de otra Administración tributaria, dando traslado del mismo a la Hacienda Foral de Bizkaia.

Resulta un tanto sorprendente el aparente desorden cronológico en el desarrollo de la materia de cambio de domicilio en la normativa vizcaína, dictándose en primer lugar la instrucción administrativa que obliga a los órganos de la Hacienda Foral para, con un lapso de tiempo de casi 3 años, desarrollar el procedimiento reglamentario en el cual se enmarcan dichas actuaciones administrativas. Nos parece encontrar la explicación al mismo en la urgente necesidad de dar unas pautas de actuación administrativa una vez ratificado, en mayo de 2006, el acuerdo con la Administración del Estado sobre el procedimiento amistoso de cambio de domicilio. A estos efectos, son virtudes evidentes la agilidad y flexibilidad con las que las instrucciones o resoluciones administrativas se tramitan y aprueban, a pesar de su restringido campo de actuación, no teniendo efectos jurídicos directos frente a los administrados ni siendo directamente invocables por éstos en un procedimiento, pero resultando en todo caso de obligada aplicación para los órganos tributarios en virtud del principio de jerarquía, frente a la mayor complejidad procedimental de la elaboración de las disposiciones reglamentarias de carácter general.

A lo anterior habría que añadir que el artículo 71, relativo al procedimiento común sobre comprobación de domicilio, susceptible, por tanto, de ser tramitado por cualquier órgano de aplicación de los tributos, constituye una novedad *per se* en la normativa procedimental tributaria de Bizkaia, que se encuadra en la última fase con la que culminará el desarrollo reglamentario integral de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Y decimos esto porque hasta la aprobación del mencionado Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, el procedimiento de cambio de domicilio no se diseña como común, ya que parecía circunscribirse exclusivamente a los órganos de la Subdirección de Inspección, ni se regula de manera integral ni autónoma, ya que el Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por medio de Decreto Foral 99/2005, de 21 de junio, contiene solamente un par de especificaciones en relación al mismo¹⁴, que consideramos que continúan en vigor y tal vez debieran haber sido introducidas, o al menos referenciadas, en el artículo 71 por razones de una mejor sistematización de esta materia.

En coherencia con la situación descrita el artículo 71 viene a regular de manera genérica las fases y el contenido básico del procedimiento de comprobación de domicilio y su contenido debe ser necesariamente complementado con las directrices administrativas de la Instrucción 6/2006.

Sin ánimo de crítica al contenido del artículo 71, no podemos dejar de observar que gran parte del contenido de la Instrucción administrativa debía, en nuestra opinión haber sido incorporado a él. Demos, sin embargo, margen de confianza al legislador foral vizcaíno que probablemente haya previsto la posibilidad de enriquecer su contenido en la ya anunciada, en la exposición de motivos del Reglamento por el

que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, culminación del desarrollo reglamentario de la NFGT.

Pasemos por tanto a analizar ambas regulaciones al unísono a fin de obtener una foto panorámica del marco legal y del proceder administrativo de la Hacienda de Bizkaia en los casos en que se estén tramitando expedientes en los que se aprecie la necesidad de promover un expediente de rectificación de domicilio fiscal.

Así, nos encontramos ante un procedimiento cuya iniciación será exclusivamente de oficio mediante la emisión de informe motivado, en el que, en todo caso, conste un pronunciamiento sobre la Administración tributaria competente. Entendemos que el relevante papel que juega el informe motivado en este procedimiento y los efectos que produce hubiera recomendado la regulación del mismo en la disposición reglamentaria y no solamente en la instrucción administrativa.

Este informe será emitido por el funcionario perteneciente a cualquiera de las Subdirecciones de la Dirección General de Hacienda, órganos encargados de la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos o del procedimiento sancionador correspondiente, que aprecie la concurrencia de indicios sobre la necesidad de promover un procedimiento de rectificación de domicilio fiscal.

En cuanto a los efectos de la iniciación del procedimiento, la Instrucción 6/2006 recoge expresamente la no paralización de las actuaciones en el procedimiento principal de aplicación de los tributos en curso, salvo que la rectificación del domicilio fuese determinante para el contenido del acto administrativo con que deba concluirse dicho procedimiento, en cuyo caso se suspenderá la tramitación del procedimiento hasta que se haya resuelto sobre la

¹⁴) "Artículo 13. Contenido de las diligencias. 4. En particular, se harán constar en diligencia para permitir la incoación del correspondiente procedimiento administrativo: d) Los hechos determinantes de la incoación de un expediente de comprobación de domicilio fiscal." y "Artículo 33. Interrupciones justificadas. El cómputo del plazo de duración de las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación, se considerará interrumpido justificadamente cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: c) Cuando se inicie un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal a que se refiere el artículo 47 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, por el tiempo que dure su completa tramitación o hasta que concluya el plazo máximo de resolución del mismo."

rectificación del domicilio fiscal.

Resultan razonables los efectos previstos en la Instrucción aunque de nuevo nos encontramos, a nuestro parecer, ante una regulación, efectos y causas de suspensión de los procedimientos, que trasciende de la naturaleza administrativa propia de las Instrucciones.

Más acorde con dicha naturaleza son todas las precisiones que realiza la Instrucción, en exclusiva, en relación a cómo determinar el funcionario que, en cada caso particular, tiene la competencia para iniciar el procedimiento, así como para establecer los responsables de visar dicho informe con anterioridad a la remisión del expediente al Servicio de Tributos Locales y Censos Fiscales, del cual depende orgánicamente la Sección de Censos Fiscales que es dentro de la Hacienda de Bizkaia, tanto internamente como frente a la Administración del Estado, tal y como hemos indicado en la nota 10 relativa al análisis de los procedimientos amistosos entre Administraciones tributarias, la Unidad Coordinadora u órgano competente para centralizar todas las actuaciones en esta materia.

Asimismo, se establece que la fecha del visado por el responsable del emisor del informe es la que hay que tener en cuenta a los efectos de considerar justificada la interrupción del plazo de duración de las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación, tal y como establece la letra c) del artículo 33 del Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por medio de Decreto Foral 99/2005, de 21 de junio.

Otros elementos esenciales de este procedimiento tributario que regula la Instrucción 6/2006 y que encuentran cobertura en la referencia genérica que el artículo 71 del Reglamento, realiza al artículo 97 de la NFGT relativo al desarrollo de las actuaciones

y de los procedimientos tributarios, lo constituyen la puesta de manifiesto del expediente, en caso de que con anterioridad al visado del informe, el responsable lo considere necesario y el plazo de quince días hábiles de alegaciones que se le concede al obligado tributario.

El funcionario responsable puede decidir, a la vista del informe motivado que se le eleva, de los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario o que obren en la Administración, así como de las actuaciones complementarias que ordene, si fuesen necesarias, tales como el examen físico y documental de los hechos y circunstancias, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario, o bien la no iniciación del procedimiento de rectificación del domicilio fiscal, lo que comunicará y justificará al funcionario instructor, o bien la incoación del mismo mediante la remisión del informe visado y de las alegaciones del obligado tributario, si las hubiera, a la Sección de Censos Fiscales, con la correspondiente comunicación al obligado tributario de la fecha en que se considera iniciado dicho expediente.

¿Y qué ocurre llegados a este punto? Pues que tal y como habrá adivinado el paciente lector, si la otra Administración tributaria fuera la del Estado, entra en juego el procedimiento amistoso que fue acordado en 2006 y cuyos rasgos generales hemos dibujado hace unas líneas.

¿Y si la otra Administración implicada fuera cualquiera de las otras dos forales, Álava o Gipuzkoa? En puridad las Conclusiones del grupo de trabajo sobre cambios de domicilio, que diseñan dicho procedimiento, no se ajustan a que las Administraciones en conflicto sean dos forales, aunque sería muy recomendable que el espíritu de las mismas se trasladase al ámbito interno del País Vasco. Nada lo impide sino todo lo contrario, ya que los principios de coor-

dinación y colaboración rigen también en el ámbito de las relaciones entre los Territorios Forales del País Vasco, en virtud de lo dispuesto en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía y en el 2 del Concierto Económico y sería del todo deseable que en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi se acordase un procedimiento amistoso cuasi-mimético y sustentado en las mismas bases en las que se asienta el acordado con la Administración estatal.

Y más difícil todavía, ¿y si la otra administración implicada fuera Navarra? El procedimiento amistoso pactado le es ajeno, a todas luces, a la Comunidad Foral de Navarra; la simple composición del grupo de trabajo, que no contaba con representantes de dicha Comunidad, así como el diseño del procedimiento lo hacen patente. Sea imaginativo e intente buscar una respuesta. Eso sí, vaya por delante que no se encuentra ante una carencia aislada circunscrita a las cuestiones de domicilio sino ante una manifestación más de la inexistencia de cauces de relación legales y de foros conjuntos en los que el triángulo Estado-País Vasco-Navarra o las relaciones bilaterales País Vasco-Navarra puedan solventar sus discrepancias. Curiosa y compleja situación jurídica que genera múltiples incoherencias en el ámbito tributario y presenta variedad de aspectos a analizar.

Será finalmente el acuerdo entre las Administraciones implicadas el que determinará la Administración tributaria en cuyo ámbito territorial debe fijarse el domicilio fiscal; de persistir la discrepancia en relación al domicilio, se iniciará el procedimiento formal por el que se promueven los cambios de domicilio ante la Junta Arbitral del Concierto Económico, dispuesto en el apartado Nueve del artículo 43 del Concierto Económico, y si en el plazo de dos meses no hay conformidad sobre el cambio de domicilio, lo cual a la vista del escaso éxito del procedimiento amistoso es lo que probablemente ocurra, podrá continuarse el procedimiento ante la Junta Arbitral, tal y como

dispone el apartado Seis de dicho artículo.

En el ámbito de la Hacienda Foral de Bizkaia, la propuesta de rectificación de domicilio se elevará al Director General de Hacienda, que es el órgano competente para resolver dichos procedimientos; una vez dictado el acuerdo sobre cambio de domicilio, en el que se recogerán de forma motivada los hechos o circunstancias que han llevado a tal decisión, éste será notificado por la Sección de Censos a los órganos administrativos afectados y al contribuyente; estableciendo el mencionado artículo 71 del Reglamento, en su último apartado, que contra dicho acuerdo podrá interponerse reclamación económico-administrativa previo, en su caso, recurso potestativo de reposición.

La Instrucción 6/2006 recoge en su apartado final el proceder de los órganos de la Hacienda Foral en el supuesto de que sea otra Administración tributaria la que inicie el procedimiento de rectificación del domicilio, estableciéndose unas pautas de actuación administrativas paralelas a las que acabamos de analizar.

IV- Procedimiento de resolución de conflictos de domicilio ante la Junta Arbitral del Concierto Económico y actuaciones administrativas de la Hacienda Foral de Bizkaia.

Empecemos por encuadrar la actividad administrativa de la Hacienda Foral de Bizkaia en el marco legal vigente.

En primer lugar, partamos de la competencia de la Junta Arbitral para resolver conflictos de domicilio fiscal, definida en el apartado Seis del artículo 43 del Concierto Económico: *“Seis. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral que*

se regula en la Sección 3º del Capítulo III de este Concierto Económico.” y en la letra c) del apartado Uno del artículo 66 del Concierto Económico, que dispone que la Junta Arbitral es competente para: “c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.”

Añadamos la modificación de su composición, operada por el vigente Concierto Económico, en relación a la que establecía en el Concierto Económico de 1981, quedando de la siguiente manera:

“ Artículo 65. Composición.

Uno. La Junta Arbitral estará integrada por tres miembros cuyo nombramiento se formalizará por el Ministro de Hacienda y el Consejero de Hacienda y Administración Pública.

Dos. Los árbitros serán nombrados para un período de seis años, sin que a su conclusión puedan ser reelegidos en el cargo salvo que hubieren permanecido en éste por un período inferior a tres años.

Tres. En caso de producirse una vacante, será cubierta siguiendo el mismo procedimiento de nombramiento. El nuevo miembro será nombrado por el período de mandato que restaba al que sustituye.

Cuatro. Los integrantes de la Junta Arbitral serán designados entre expertos de reconocido prestigio con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística.”

Y lleguemos finalmente, tras larga espera, al acuerdo adoptado por la Comisión Mixta del Concierto Económico, el 30 de julio de 2007, para dotar a la Junta Arbitral de un Reglamento de funcionamiento, organización y procedimiento, que fue aprobado mediante el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, publicado en el BOE de 16 de enero

de 2008, así como para acordar la designación de sus integrantes, cuyo nombramiento fue formalizado por la Orden 2603/2007, de 5 de setiembre, publicada en el BOE del día 11, y por la Orden de la Consejera de Hacienda y Administración Pública de 27 de setiembre de 2007, publicada en el BOPV de 23 de octubre.

La propia exposición de motivos del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establece su naturaleza de desarrollo reglamentario parcial del Concierto, en lo que a sus artículos 65, 66 y 67 se refiere.

Una vez superada la falta de constitución de la Junta Arbitral del Concierto Económico, que tuvo lugar por primera vez el 4 de abril de 2008, y la inexistencia de un Reglamento propio, así como todos los inconvenientes materiales y procesales derivados de dicha situación¹⁵, la Dirección General de Hacienda dictó en junio de 2008 la Instrucción 4, al objeto de establecer las normas internas de procedimiento para la presentación ante la misma de aquellos conflictos cuya competencia le corresponde resolver, en virtud del artículo 66 del Concierto Económico.

En cuanto a los conflictos de domicilio, podemos entender que esta Instrucción se ve complementada por la previamente comentada 6/2006 y que debe ser analizada en el marco procedimental para la resolución de conflictos que se regula en los artículos 9 y siguientes del Reglamento de la Junta Arbitral, en el cual la tramitación de los conflictos de domicilio

¹⁵⁾ A estos efectos: Muguruza Arrese, Javier “Esperando a la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco”. *Jurisprudencia tributaria Aranzadi* 11/2004; Acerca de la “inexistente Junta Arbitral del Concierto” Merino Jara, Isaac. *Jurisprudencia tributaria Aranzadi* 6/2006; Burlada Echebeste, José Luis y Burlada Echebeste, Inés María: “Las discrepancias entre administraciones respecto a la domiciliación de los contribuyentes y la inexistente Junta Arbitral del Concierto Económico.” *Quincena fiscal* 17. Octubre 1-2008.

presenta ciertas peculiaridades. Además, se parte de un escenario previo en el que el procedimiento amistoso entre administraciones acordado en 2006 no ha sido fructífero y, por lo tanto, se debe recurrir a la interposición formal del conflicto ante la Junta Arbitral.

- Legitimación para la interposición del conflicto de cambio de domicilio y efectos.

Tal y como disponen las letras d) de los artículos 10 y 11 del Reglamento, tanto la Administración del Estado como las Diputaciones Forales pueden interponer conflicto ante la Junta Arbitral cuando por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico existan discrepancias en relación a si el domicilio de los contribuyentes se encuentra situado en territorio común o foral. Nótese asimismo que la discrepancia en relación a la determinación del domicilio fiscal de los contribuyentes puede provenir o bien de la Administración del Estado o bien de una Comunidad Autónoma, en caso de los tributos cedidos, por lo que cuando el punto de conexión de la cesión sea el domicilio fiscal o la residencia habitual del contribuyente, fundamentalmente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, entrará en juego la Comunidad Autónoma afectada.

En cuanto al planteamiento del conflicto los legitimados son en cualquier caso y con independencia del tipo de conflicto: la Administración del Estado, a través de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, previa comunicación a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas del Ministerio de Economía y Hacienda; las Diputaciones Forales, previa comunicación al Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco y, en el caso de las Comunidades Autónomas de régimen común, a través de su respectivo órgano competente.

Nos parece que debe ser objeto de una mención especial y un análisis específico, que dejamos para el apartado final previo a las conclusiones de los presentes comentarios, la legitimación que el Concierto y el propio Reglamento de la Junta Arbitral establecen a favor de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa para el planteamiento de las discrepancias existentes y, en concreto, su relación con las relativas a la domiciliación de los contribuyentes.

Y volviendo a la legitimación en el ámbito de las Administraciones Públicas, de nuevo nos encontramos con la ausencia de Navarra, ¿y si es la Comunidad Foral de Navarra la que entra en conflicto con la Diputación Foral de Bizkaia? Busquemos las posibles vías de legitimación: a) que el conflicto lo interponga la Administración del Estado, lo cual es totalmente absurdo si tenemos en cuenta que en la mayor parte de los casos esta Administración va a carecer de competencias en relación al contribuyente en conflicto, y b) que lo interponga el órgano competente de la Comunidad Foral Navarra, aplicando por analogía la legitimación prevista para las Comunidades Autónomas de Régimen Común, lo cual chirría estrepitosamente dados los diferentes regímenes jurídico-tributarios de una, foral, y de otras, cesión. Si analizamos el Convenio Navarro y el Reglamento de su Junta Arbitral,¹⁶ nos encontramos de nuevo con la misma paradoja o incluso mayor, ya que si intentamos utilizar analógicamente la vía de legitimación de las Comunidades Autónomas llegaríamos a la conclusión de que la legitimada nunca sería la Diputación Foral de Bizkaia, que es la que ostenta la competencia tributaria sino la Comunidad Autónoma del País Vasco, que carece de ella.

¿Y qué dice la Instrucción 4/2008, en relación a la legitimación? Pues establece con carácter general

¹⁶ Ver artículos 10, 11, 12 y 13 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

que el órgano competente para adoptar el acuerdo de interposición del conflicto en el ámbito de la Hacienda Foral vizcaína es el Director de Hacienda y Finanzas y determina las actuaciones internas previas a dicha interposición.

Si recordamos lo dispuesto por la Instrucción 6/2006, en los procedimientos de rectificación de domicilio fiscal es la Sección de Censos la competente para la tramitación de los mismos, por lo que la Instrucción 4/2008 establece que en los supuestos en los que exista discrepancia en relación a la propuesta de otra Administración tributaria, el Servicio de Control Censal y Tributos Locales, del que depende la Sección de Censos, remitirá, a través de la Subdirección de Gestión Tributaria, su propuesta a la Secretaría (actual Subdirección) de Coordinación y Asistencia (SCAT), órgano responsable de la coordinación en el seno de la Dirección de Hacienda, para que la eleve a la Dirección de Hacienda, junto con todos los antecedentes que obren en el expediente, a fin de que adopte el acuerdo de interposición del conflicto.¹⁷

Una vez acordado, la Instrucción 4/2008 establece que la SCAT trasladará el expediente y el acuerdo al Servicio de Política Fiscal para que lo remita a la Junta Arbitral.

Tal y como dispone el artículo 15 del Reglamento de la Junta Arbitral, la Administración Tributaria que promueva el conflicto deberá notificarlo a la Administración afectada por él y a los interesados en el procedimiento; en el caso de la Hacienda Foral de Bizkaia de nuevo es la SCAT la competente para efectuar dicha notificación.

Un breve apunte crítico al contenido de la Instruc-

¹⁷⁾ Las asignaciones competenciales orgánicas en el seno del Departamento de Hacienda y Finanzas de Bizkaia se efectúan mediante el Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas, aprobado por medio del Decreto Foral 178/2007, de 23 de octubre.

ción 4/2008. Teniendo en cuenta lo pormenorizado de su contenido y la prolijidad de actuaciones que contempla, lo que hace de ella un instrumento que incrementa la seguridad jurídica tanto para la Hacienda Foral de Bizkaia y para las Administraciones en conflicto como para los contribuyentes, encontramos en ella una omisión en relación con las obligaciones previas a la interposición del conflicto que el Reglamento de la Junta Arbitral impone, consistente en la comunicación al Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco que el artículo 11 del Reglamento establece. A nuestro parecer la inclusión de dicho trámite completaría el contenido de la Instrucción.

Si bien el Reglamento de la Junta Arbitral no establece expresamente ninguna especialidad en cuanto a la interposición de los conflictos por discrepancias en el domicilio fiscal, esbochemos la siguiente situación y hagamos una serie de conjeturas.

Tal y como está redactado el supuesto de planteamiento de conflicto en los artículos 10 y 11 del Reglamento, todo parece indicar que siempre vamos a estar ante un conflicto positivo, ya que es necesario para su planteamiento que surja una discrepancia de una Administración tributaria frente a otra, que considera que el domicilio fiscal en conflicto se encuentra en un determinado ámbito de competencia, común o foral.

Lo anterior en apariencia cerraría la puerta a que el obligado tributario se dirigiese a la Junta Arbitral por una discrepancia de domicilio, es decir, a que recurra a la interposición automática de conflictos, regulada en el número 3 del artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral, para resolver sobre su domicilio fiscal, ya que este supuesto exige que ninguna Administración se considere competente, es decir que estemos ante un conflicto negativo de competencias, y que ninguna de ellas se dirija a la Junta Arbitral al

objeto de promover el conflicto. Esto tiene toda su lógica ya que la Junta Arbitral dirime conflictos entre las Administraciones y no entre las Administraciones y los obligados tributarios y la única razón jurídica que sustenta la interposición directa del conflicto por los obligados tributarios es la indefensión que el no reconocimiento de competencia y la inactividad de ambas Administraciones le origina, al no interponer éstas conflicto ante la Junta Arbitral por entender que no tienen ninguna competencia que reclamar.

Sin embargo la experiencia de las Administraciones tributarias en materia de conflictos demuestra que en muchos de los supuestos en los que ambas Administraciones se declaran incompetentes, pensemos en devoluciones de IVA con volumen de operaciones menor a 7 millones de euros o en devoluciones de IRPF, subyace un conflicto de determinación del domicilio fiscal del obligado tributario, punto de conexión de reparto competencial por excelencia como dijimos al inicio de nuestra exposición y, en consecuencia, entendemos que la interposición automática del conflicto por parte del contribuyente obligaría, indirectamente y en última instancia, a la Junta Arbitral a resolver sobre una discrepancia de domicilio que ha sido domiciliada en su sede por una vía procedimental peculiar, al no haberse seguido el dictado de lo dispuesto en el artículo 43 del Concierto y los números 1 y 2 del apartado 13 del Reglamento, como paso previo y necesario a la determinación de cuál de las dos Administraciones tributarias es la competente en la materia.

Otra postura, no compartida por nosotros, en la que primaría una interpretación formalista y estanca de las diferentes vías de interposición de conflictos ante la Junta Arbitral, haciendo abstracción de principios tales como el de economía procesal o la situación de indefensión que un retraso innecesario en resolver generaría al obligado tributario, nos llevaría a la conclusión de que lo correcto sería que la Junta

Arbitral resolviera exclusivamente, a favor de una de las Administraciones, el conflicto de competencia negativo automáticamente interpuesto por el obligado, sin entrar a analizar el domicilio fiscal del obligado, lo cual probablemente le resultaría imposible ya que como soporte de la no asunción de la competencia por parte de ninguna de las dos Administraciones subyace una discrepancia sobre domicilio fiscal; en este caso, nos podríamos encontrar con una resolución en la que la Junta Arbitral entendiese que no estamos ante un conflicto competencial sino ante una discrepancia de domicilio y que resolviera indicando a las Administraciones en conflicto que iniciasen el cauce procedimental regulado "ad hoc" para las discrepancias sobre domicilio, ocasionando, a nuestro juicio, un grave perjuicio tanto para las Administraciones en conflicto como para los obligados tributarios.

La adopción de esta postura supondría además soslayar el mandato contenido en el artículo 67 del Concierto Económico, reproducido a su vez en el apartado 3 del artículo 17 del Reglamento de la Junta Arbitral, que obliga a ésta a resolver conforme a Derecho sobre todas las cuestiones que ofrezca el expediente hayan sido o no planteadas por las partes o por los interesados.

En este sentido, resulta interesante la interpretación que del artículo 51.3 de la Junta Arbitral del Convenio, con idéntico mandato que el artículo 67 del Concierto Económico, efectúa la Resolución 1/2004, de 15 de julio de 2005, al disponer que:

"A pesar de la amplia dicción del artículo 51.3 no es posible una interpretación del mismo que extienda las competencias de la Junta Arbitral más allá del objeto del conflicto. En efecto, la potestad de la Junta Arbitral de resolver todas las cuestiones que ofrezca el expediente sólo es jurídicamente aceptable si se trata de cuestiones de competencia de la Junta. Es decir, la norma que permite resolver dichas

cuestiones no es una norma atributiva de competencia, sino un precepto relativo a la relación entre lo pretendido por las partes y el contenido de la resolución. Más que modular el alcance de las competencias se refiere al contenido de la resolución desde la perspectiva del principio de congruencia entre lo solicitado y lo resuelto. La Junta Arbitral puede resolver cuestiones no planteadas por las partes del conflicto, pero no puede resolver cualquier cuestión relacionada con el conflicto. La resolución de la Junta ha de mantenerse siempre dentro del ámbito de competencias que otorga la ley. En ningún caso se atribuyen a la Junta competencias de revisión de actos administrativos dictados por las partes en conflicto. Así pues, la Junta Arbitral es un órgano de resolución de conflictos entre administraciones, sin facultades para pronunciarse sobre la validez de los actos dictados por una administración. La facultad revisora de los actos administrativos puede ser ejercida por la Administración competente para dictarlos, en los términos previstos por la LRJ-PAC o por la legislación que resulte competente”.

Esperamos encontrar la respuesta a nuestras conjeturas en el devenir de las resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico.

- Especialidades en la iniciación de los conflictos por discrepancias en la domiciliación de los contribuyentes.

El artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral establece las pautas para la iniciación del procedimiento de conflictos que se planteen entre las Administraciones tributarias.

Así con carácter general se establecen los preceptivos requerimientos de inhibición cuando nos encontramos ante conflictos positivos de competencia o de declaraciones de incompetencia, en los conflictos negativos.

Sin embargo, el último párrafo del apartado 1 del mencionado artículo 13 establece la siguiente excepción:

“En las discrepancias planteadas como consecuencia de la domiciliación de los contribuyentes, transcurrido el plazo de dos meses a que se refiere el apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia a que se refiere el primer párrafo de este apartado para poder plantear el conflicto”.

Es decir el propio Reglamento entiende que dichos trámites procesales previos y preceptivos a la interposición formal del conflicto se han visto subsanados por la previsión contenida en el apartado 9 del artículo 43 del Concierto Económico, en virtud de la cual la Administración proponente del cambio de domicilio dará traslado de su propuesta a la otra para que se pronuncie sobre la misma en el plazo de dos meses y si se confirma la propuesta la administración que resulte competente se lo comunicará al contribuyente; en caso de disconformidad, dicha discrepancia se trasladará a la Junta arbitral para su resolución.

Y a nuestro entender dichos trámites previos se ven ampliamente subsanados y reforzados desde 2006 por el correcto funcionamiento del procedimiento amistoso acordado, en el marco del apartado 9 del mencionado artículo 43, entre la Administración tributaria del Estado y las Administraciones tributarias del País Vasco, al que nos hemos referido en apartados anteriores.

Hagamos un par de precisiones en relación a la excepción expuesta.

En primer término, nos parece de interés destacar

que esta excepción se residencia exclusivamente en aquellos supuestos en los que la discrepancia sobre el domicilio trae causa en la existencia de un procedimiento sobre cambio de domicilio a instancia de una de las Administraciones; sin embargo, las discrepancias sobre la domiciliación de los contribuyentes pueden surgir en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, gestión o inspección, en el que la Administración actuante discrepa sobre el domicilio del contribuyente afectado por el mismo, domicilio en virtud del cual se le atribuirá la competencia para llevar a cabo sus actuaciones.

Pongamos un supuesto frecuente, extractado de la realidad, en el que un contribuyente persona jurídica cambia de domicilio fiscal a mitad de ejercicio y llegado enero del ejercicio siguiente solicita la devolución del IVA a la Administración tributaria a la que ha trasladado su domicilio fiscal. Esta Administración receptora deniega dicha devolución porque discrepa en relación al domicilio del contribuyente por entender, por ejemplo, que éste no ha trasladado efectivamente su domicilio fiscal, ya que a pesar de haber trasladado su domicilio social a su ámbito competencial la efectiva gestión administrativa y dirección de sus negocios se sigue realizando en el ámbito competencial de la Administración de partida. En consecuencia, el contribuyente se dirige a la Administración de partida que también rechaza su competencia al entender que el domicilio fiscal ha sido efectivamente trasladado junto con el domicilio social.

En el caso anterior y en otros similares, entendemos que la excepción a que se refiere el apartado 13.1 *in fine* no sería de aplicación y que ambas Administraciones deberían efectuar los requerimientos de inhibición o las declaraciones de incompetencia previas a la interposición del conflicto.

Además, en este caso, la inhibición de ambas

Administraciones en relación al domicilio fiscal, y no a la competencia que éste otorga, despejaría cualquier duda, a diferencia de lo señalado en el apartado anterior, sobre la legitimación activa del obligado tributario para dirigirse a la Junta Arbitral y que el conflicto se entienda automáticamente planteado.

En segundo término, la Instrucción 4/2008 también adecua el actuar administrativo de la Hacienda de Bizkaia a la mencionada previsión al establecer que en estos supuestos la Dirección General de Hacienda planteará sin más trámite el conflicto correspondiente ante la Junta Arbitral.

- Efectos de la interposición de conflictos ante la Junta Arbitral por discrepancias en la domiciliación de los contribuyentes.

Nos encontramos ante una pieza clave en esta materia de la que podemos predicar una meridiana claridad *ex lege* pero cuya aplicación práctica ha causado importantes problemas a los contribuyentes concretos afectados por diversos conflictos, si bien podemos afirmar, confiando en no equivocarnos, que los mismos pertenecen a la etapa anterior a la constitución de la Junta Arbitral y a la aprobación de su Reglamento de funcionamiento.

Así, el apartado dos del artículo 66 del Concerto Económico con clara rotundidad establece que:

“Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción y se abstendrán de cualquier actuación ulterior.

Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca en el que se dará audiencia a los interesados.”

En desarrollo de lo anterior el artículo 15 del Reglamento de la Junta Arbitral establece, una vez notificado el conflicto, la obligatoriedad para las Administraciones afectadas de abstenerse de realizar cualquier actuación en relación con el asunto objeto del mismo hasta la resolución de éste y determina los efectos interruptivos de la prescripción o suspensivos de la caducidad, en su caso, que tal notificación produce a los interesados.

Asimismo encontramos un claro reflejo de los efectos interruptivos o suspensivos producidos por la interposición de los conflictos ante la Junta Arbitral a lo largo del articulado de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, marco jurídico de referencia del sistema tributario de Bizkaia.

A estos efectos, su artículo 69 establece el planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico como causa interruptiva del plazo de prescripción del ejercicio de la potestad para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, del plazo de la potestad para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas y del plazo de prescripción del derecho de los obligados tributarios a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, indicando, asimismo, que el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento en que se reciba la notificación del acuerdo adoptado por la misma.

Idéntica regulación encontramos en el artículo 70 en relación a los efectos suspensivos, que no interruptivos, de la caducidad del ejercicio de la potestad administrativa para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Finalmente y en el ámbito sancionador, el artículo 194 establece idéntica causa como interruptiva de

la prescripción o suspensiva de la caducidad de la potestad administrativa para imponer sanciones tributarias.

En definitiva, no pueden quedar más claras las dos relevantes consecuencias que la legislación analizada atribuye a la interposición de un conflicto ante la Junta Arbitral: por un lado, la obligación de las Administraciones tributarias en conflicto de abstenerse en continuar sus actuaciones en relación con el objeto del conflicto y por otro, los efectos interruptivos de la prescripción y suspensivos de la caducidad en tanto en cuanto dicho conflicto no se resuelva.

Nos parece crucial, como garantía máxima del contribuyente, el cese de las actuaciones de las Administraciones en conflicto, habiéndose producido, en la etapa anterior a la constitución y funcionamiento de la Junta Arbitral claras situaciones de indefensión y abuso a los contribuyentes como consecuencia de la no paralización de las mismas.¹⁸

A estos efectos, echamos de menos en el contenido de la Instrucción 4/2008, la orden clara y precisa de paralización de actuaciones a todos los órganos de aplicación de los tributos como consecuencia de la interposición del conflicto, si bien se atribuye a la SCAT la obligación de comunicación de la interposición a las Subdirecciones afectadas con la implícita finalidad de que se efectúe dicha paralización, que tanto el artículo 15 del Reglamento de la Junta Arbitral como el 66 del Concierto Económico ordenan.

El logro de la seguridad jurídica del contribuyente se culmina mediante el apartado 2 del mencionado artículo 15 que asigna transitoriamente, hasta la resolución del conflicto de competencias, la competencia a la administración tributaria que viniera gravando a los contribuyentes, sin perjuicio de que una vez re-

¹⁸⁾ Ver nota 15.

suelto el conflicto por la Junta Arbitral se efectúen las compensaciones pertinentes entre las administraciones en virtud de lo establecido por dicha resolución.

Descendamos a la arena de las discrepancias de domicilio. Si, pongamos como ejemplo, se está discutiendo entre dos administraciones tributarias, AEAT y Hacienda de Bizkaia, ante la Junta Arbitral el domicilio fiscal de una persona jurídica, a efectos de IVA 2007, quedarían paralizadas todas las actuaciones de las Administraciones tributarias relativas a todos los impuestos que tengan como punto de conexión el domicilio del contribuyente, que no son pocos, hasta que la discrepancia se resuelva. Sin embargo, al haber sido pacífica la asignación competencial a una de las Administraciones hasta ese momento, AEAT, dicha Administración podrá continuar gravando a dicho contribuyente en 2008, sin perjuicio de que una vez asignada la competencia "hagan cuentas" entre ellas.

- La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa como vía de acceso de los conflictos sobre domicilio ante la Junta Arbitral del Concierto Económico.

El artículo 9 del Reglamento de la Junta Arbitral establece expresamente la legitimación de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (CCEN) prevista en el Concierto Económico para la iniciación del procedimiento ante la Junta Arbitral. Por su parte, el artículo 14 establece que dicha legitimación ha lugar cuando no se llegue a un acuerdo en el seno de la misma en la resolución de consultas sobre la aplicación de los puntos de conexión, según lo previsto en la letra b) del artículo 64 del Concierto Económico.

Dicho artículo establece las funciones que competen a la CCEN y su letra b) dispone:

"b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión

contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones, se procederá a la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa quien, de no llegar a un acuerdo, la trasladará a la Junta Arbitral."

En las siguientes líneas nos cuestionaremos la idoneidad de esta vía de acceso a la Junta Arbitral para las discrepancias sobre domicilio fiscal o residencia habitual, punto de conexión de reparto competencial en el Concierto Económico por excelencia como ya hemos indicado.

Para ello debemos detenernos brevemente en el instituto de las consultas tributarias para lo que recurrimos a la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia (NFGT) y su normativa de desarrollo así como a la legislación paralela en el ámbito estatal.

A estos efectos observamos que tanto la NFGT¹⁹ como la Ley General Tributaria configuran las consultas tributarias como procedimientos de vinculación administrativa previa, dentro de las actuaciones de información y asistencia que las Administraciones deben prestar a los obligados tributarios en los procedimientos de aplicación de los tributos, constituyendo una manera especial de colaboración entre los contribuyentes y la Administración mediante la que ésta última comunica su criterio o interpretación en relación a los supuestos

¹⁹ Ver artículos 84 a 86 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

planteados por parte de los contribuyentes. Como notas distintivas de las contestaciones a consultas tributarias destacaríamos su naturaleza de acto administrativo imperfecto por no ser recurrible por los consultantes, no siendo productor de efectos jurídicos inmediatos y directos en la esfera del mismo aunque vinculante para la Administración emisora de la resolución, en virtud del principio de vinculación de la Administración con sus propios actos, íntimamente relacionado con el principio constitucional de seguridad jurídica.²⁰

Es en el desarrollo reglamentario de esta materia aprobado en Bizkaia mediante el Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula anti-elusión, en el que encontramos la previsión para el cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 64, al establecer que la Hacienda Foral de Bizkaia dará traslado de la consulta y de la propuesta de contestación a la otra Administración implicada para que en el plazo de dos meses, que establece la letra b) del mismo, o bien acepte la propuesta de resolución o bien realice observaciones a la misma, en cuyo caso deberá convocarse la CCEN para su resolución y de no existir acuerdo en su seno se trasladará finalmente a la Junta Arbitral.

Si bien esta previsión normativa no la encontramos en la legislación estatal, la obligación que impone el Concierto Económico, norma básica de rango legal en nuestro ordenamiento jurídico, afecta directamente a la Administración tributaria del Estado y, en este sentido, hay que destacar que la práctica administrativa de los últimos años confirma el cumplimiento sistemático y generalizado por las Administraciones tanto del País Vasco como del Estado de

²⁰ STS de 10 de febrero de 2001 y STSJPV de 31 de enero de 2006.

dicha obligación con contadas excepciones.²¹

Esta misma práctica administrativa es la que nos permite afirmar que, en ocasiones, lo que conforme a su naturaleza constituye una discrepancia en relación a la domiciliación de un contribuyente concreto comienza su andadura en busca de resolución mediante la presentación de consulta tributaria a una de las Administraciones implicadas.

De entrada, entendemos que el importante peso que las cuestiones de hecho tienen en el ámbito de la domiciliación dificulta la resolución de la consulta de manera satisfactoria incluso para la propia Administración que es consultada. Y esto es así porque dicha resolución se fundamentará básicamente en los datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de dicha Administración, sin que ésta lleve a cabo por su parte ningún tipo de actuación tendente a la comprobación de los datos aportados, lo que aleja a este procedimiento de cualquiera de los relacionados con discrepancias de domicilio, que hemos analizado anteriormente en estas páginas.

El traslado de la consulta y propuesta de resolución en virtud de lo dispuesto en el Concierto Económico a la otra Administración tributaria se toparía con las mismas dificultades aludidas, ya que en caso de discrepancia, las observaciones efectuadas se sustentarían en los mismos datos aportados por el consultante y no en actuaciones de comprobación de la Administración que efectúa las mismas.

La propia composición paritaria de la Comisión de Coordinación de Evaluación Normativa, en la que están representadas las Administración del País Vasco y la Administración del Estado con igual número

²¹ A estos efectos ver STSJPV de 31 de enero de 2006 relativa al incumplimiento de dicha obligación por la Administración Foral de Bizkaia.

ro de miembros, predica su carácter de foro conjunto de diálogo político, tendente a la búsqueda de unificación de criterios sin suplantar las competencias de cada parte, lo que hace poco probable que la discrepancia se resuelva en su seno.

Planteado el conflicto por la CCEN, ¿encontrará su óptima resolución en la Junta Arbitral por esta vía? De nuevo nos encontramos con los mismos argumentos que hemos expuesto para rechazar la idoneidad de la vía de las consultas para la resolución de conflictos de domicilio. Fundamentamos nuestro rechazo en la propia tramitación del planteamiento ante la Junta Arbitral que, en su artículo 16 de su Reglamento limita el carácter contradictorio del procedimiento, al suprimir la notificación a la Administración tributaria afectada para que formule las alegaciones que tenga por conveniente y aporte las pruebas y documentos que estime oportunos, cuando el conflicto ha sido planteado por la CCEN.

En definitiva, entiende el Reglamento que las partes que discrepan en la resolución de la consulta ya conocen del conflicto y han tenido suficientes oportunidades, fase previa de dos meses y análisis en el seno de la CCEN, para ponerse de acuerdo, lo cual choca frontalmente con la posibilidad de comprobación de los elementos de hecho y de aportar prueba en relación al domicilio, privando a la Junta Arbitral de elementos de juicio suficientes para determinar a qué Administración le corresponde dicho domicilio. Así mismo, consideramos hartamente difícil, por la propia naturaleza de la cuestión en conflicto objeto de consulta, que no es otra que criterios interpretativos sobre la aplicación de los puntos de conexión del Concerto Económico, que en el supuesto de consultas la Junta Arbitral utilice la facultad de solicitar práctica de prueba a las Administraciones en conflicto.

En definitiva, la vía de acceso a la Junta Arbitral a través de la CCEN no resulta ni procedente ni operativa en los supuestos de discrepancias sobre a qué Ad-

ministración le compete el domicilio en relación a un contribuyente concreto, aunque cuestión distinta sería si lo que se está analizando es la aplicación e interpretación de los criterios que establece el artículo 43 del Concerto Económico para la determinación de la residencia habitual y del domicilio fiscal de los contribuyentes en relación a un contribuyente concreto.

V- Reflexiones finales

A modo de conclusiones establecemos las siguientes reflexiones finales.

La conflictividad entre las diferentes Administraciones tributarias en relación a la domiciliación de los contribuyentes es una realidad inherente al reparto de la potestad tributaria en todos los ordenamientos jurídicos, incluido el internacional.

Es por ello que valoramos de manera muy positiva la riqueza de procedimientos operativos existentes, en la actualidad, en el marco del Concerto Económico para la resolución de discrepancias entre el País Vasco y el Estado mediante el establecimiento y la utilización de vías de resolución de los mismos bien de carácter amistoso, bien de carácter arbitral.

Claro ejemplo lo constituye el procedimiento amistoso de carácter preventivo acordado entre la Administración tributaria del Estado y la del País Vasco en 2006 que ha tenido como consecuencia la resolución de la mayor parte de las discrepancias sobre domiciliación de los contribuyentes sin necesidad de acudir a la instancia arbitral. Desde aquí nuestra sugerencia para que en la CAPV se articule un procedimiento similar de carácter interno para los cambios de domicilio entre los tres Territorios Históricos del País Vasco.

En el ámbito de la Administración tributaria vizcaína y como consecuencia de dicho acuerdo, la

Dirección General de Hacienda de Bizkaia dictó la Instrucción 6/2006, de 20 de setiembre, con la finalidad de establecer unas pautas de actuación a sus órganos en la tramitación de expedientes en los que se aprecie la necesidad de promover un procedimiento de rectificación de domicilio fiscal. A nuestro juicio esta instrucción incrementa la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración tributaria, en un momento de inexistencia de regulación común y genérica sobre procedimientos de comprobación de domicilio. Dicha regulación no ha visto la luz hasta el 1 de enero de 2009, fecha de entrada en vigor del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, y cuyo contenido necesariamente se debe entender complementado por la citada instrucción.

Por fin, tras más de 25 años, la tan esperada constitución de la Junta Arbitral del Concierto Económico y la aprobación de su Reglamento de funcionamiento ha hecho operativa la vía de arbitraje para la resolución de conflictos entre la Administración tributaria del Estado y la del País Vasco, destacando por su número e importancia los relativos a la domiciliación de los contribuyentes.

En términos generales, los conflictos sobre domicilio son de naturaleza positiva, ya que derivan de una discrepancia expresa de una Administración frente a otra, que considera que el domicilio fiscal se encuentra en un determinado ámbito competencial, común o foral. Sin embargo, no es infrecuente que en un conflicto negativo de competencias subyazca un conflicto en la determinación del domicilio, en relación al cual ninguna de las Administraciones se considera competente. Entendemos que, en este caso, el mandato del apartado 3 del artículo 17 del Reglamento de funcionamiento de la Junta Arbitral,

obligaría a ésta a resolver sobre la discrepancia de domicilio subyacente. Por otra parte, la declaración de incompetencia expresa en relación al domicilio y la inactividad de ambas Administraciones legitimaría al obligado tributario para la interposición de un conflicto automático. Desestimamos la utilización de la vía de acceso a la Junta Arbitral a través de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, en virtud de consulta presentada por el contribuyente en relación a la cual no ha existido acuerdo en su seno, tal y como prevé el artículo 64 del Concierto Económico y el 14 del Reglamento de funcionamiento de la Junta Arbitral, por carecer de los elementos idóneos, fundamentalmente comprobación de cuestiones de hecho y aportación y análisis de la prueba, para la determinación de la domiciliación de los contribuyentes en caso de conflicto.

Y de nuevo otro “por fin”, ya que los rotundos efectos interruptivos de la prescripción que el artículo 66 del Concierto Económico establece y su mandato de paralización de actuaciones de todas las Administraciones implicadas tienen su claro reflejo en el Reglamento de funcionamiento de la Junta Arbitral y en la norma foral básica del sistema tributario vizcaíno o NFGT, habiéndose superado por parte de las Administraciones implicadas, fundamentalmente la estatal, el incumplimiento sistemático de dicho mandato durante la larga etapa de “inexistencia” de la Junta Arbitral y la consiguiente situación de indefensión que se le producía al contribuyente afectado.

Para concluir, no nos resistimos a reivindicar el establecimiento de cauces específicos y apropiados, cuya inexistencia padecemos fundamentalmente las Administraciones de los cuatro territorios forales y nuestros sufridos contribuyentes, para la resolución de conflictos en los que estén implicadas la Administración tributaria de Navarra y las del País Vasco.

LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO: PASADO, PRESENTE Y FUTURO

ISABEL ALONSO ANDUIZA Y LUIS J. IZQUIERDO PÉREZ (*)

Donostia - San Sebastián, Junio de 2009

El artículo que se desarrolla a lo largo de las próximas líneas, trata de acercar al lector la figura del órgano colegiado denominado "Junta Arbitral" recogido en el Concerto Económico, artículos 65 a 67. Se expondrán someramente sus antecedentes, evolución normativa, avatares judiciales, regulación actual, pretensiones, desarrollo y, en su parte final, aquellos otros aspectos que, a nuestro juicio, han de entenderse reseñables.

Hace pocos años en la capital guipuzcoana se conmemoró, por parte de la Diputación Foral de Gipuzkoa, el 25º aniversario de la vigencia del Concerto Económico aprobado en mayo de 1981. Esta institución, aún hoy no suficientemente conocida, permite el mantenimiento de un marco fiscal y tributario propio en los territorios forales, al amparo de la Disposición Adicional Primera de la Constitución y del Estatuto de Autonomía del País Vasco.

A partir de la aprobación del texto constitucional y al objeto de restablecer el peculiar sistema tributario de los Territorios Históricos comenzó su andadura el Concerto Económico, tal y como hoy lo conocemos. Así, durante el período comprendido entre 1981 y 2001 fue pionera la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que concretó el nuevo marco jurídico-positivo de las relaciones de carácter tributario y financiero entre el País Vasco y el Estado. En la actualidad, tales relaciones se encuentran reguladas mediante la Ley

12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El Concerto Económico aprobado por la mencionada Ley 12/2002 reúne un conjunto de normas de carácter tributario y financiero concertadas entre el Estado y las Administraciones vascas, que sirve de base al desarrollo normativo en materia financiero-fiscal, que se lleva a cabo por las instituciones competentes de cada Territorio Foral.

Así, la referida Ley 12/2002, prevé la creación de un órgano con funciones de arbitraje entre las distintas Administraciones denominado Junta Arbitral. Los artículos 65, 66 y 67 del texto concertado, determinan la composición, funciones y acuerdos, respectivamente, de la citada figura y, aunque su configuración fue prevista ya en la primera regulación concertada allá por los años 80, no ha sido hasta el año 2008 cuando se ha procedido a su constitución. De hecho, el contenido de esta figura arbitral ha sufrido diferentes avatares desde su primera formulación hasta la actualidad, a los que aludiremos más adelante.

- ANTECEDENTES

En opinión de diversos entendidos en la materia, la primera referencia en el País Vasco a un órgano

(*) Licenciados en Derecho. Técnicos del Dpto. de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa

colegiado con funcionalidad resolutoria de controversias entre diferentes territorios denominado "Junta Arbitral" parece advertirse a finales del año 1926, aunque varios estudiosos apuntan la previsión de un Jurado Mixto de Utilidades en el Concierto de 1925¹. Concretamente, el Reglamento del Concierto Económico de las Provincias Vascongadas se refería a los Jurados Mixtos de Utilidades², cuyo funcionamiento parece que continuó hasta bien entrados los años cincuenta del siglo pasado. Respecto a Navarra, el antecedente parece situarse en 1927³, con la legislación que aprobaba el Convenio de Navarra.

Esta figura, compuesta por un Jurado Mixto central y tres provinciales, aunque tuvieran menores competencias y difiriesen en algunos otros aspectos, por su funcionalidad se podría considerar relativamente cercanas al órgano arbitral actualmente vigente. De hecho, no resultaría descabellado apuntar que la regulación de la Junta Arbitral recogida en el Concierto de 1981, sin duda adaptado a las necesidades de la época, recibió cierta influencia del contenido regulatorio de aquellos Jurados⁴ recogidos en el Real Decreto de 24 de diciembre de 1926. Este instrumento permitió a las Diputaciones Forales establecer en los años veinte, al parecer, un sistema tributario diferenciado, empleando criterios propios de tratados internacionales⁵ aplicando criterios, hoy tan conocidos, como los de proporcionalidad y territorialidad.

¹ BELDARRAIN GARIN, ESCRIBANO RIEGO y UGALDE ZARATIEGUI. "La autonomía fiscal en Euskal Herria".

² JOSE LUIS BURLADA ECHEVESTE. Profesor Dº Financiero y Tributario. "Génesis de la Junta Arbitral del Concierto Económico y del Convenio Económico".

³ FERNANDO DE LA HUCHA CELADOR. "El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra".

⁴ ISAAC MERINO JARA. "La Junta Arbitral del Concierto Económico".

⁵ ALONSO OLEA. "El Concierto Económico (1878-1937). Orígenes y formación de un derecho histórico".

Algunos autores apuntan al fraude fiscal como argumento para defender la creación de los citados Jurados Mixtos, sin perjuicio de que la función atribuida fuera la elaboración de medias trienales de pago del Tributo de Utilidades, atendiendo al volumen de negocio. Aunque no sin discusión, los Jurados quedaron configurados finalmente de forma paritaria, siendo nombrado presidente un miembro de la carrera judicial, impregnando de cierto carácter jurídico a estos órganos. Su funcionamiento no resultó huérfano de desacuerdos interpretativos, teniendo en cuenta no sólo el carácter dirimente del voto presidencial sino también la dificultad de remitir posteriormente el conflicto a la vía contenciosa-administrativa.

- EVOLUCIÓN NORMATIVA

La primera norma que reguló el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, tal y como lo conocemos en la actualidad, fue la Ley 12/1981, de 13 de mayo. Desde entonces hasta hoy la configuración de la Junta Arbitral, no en sus funciones pero sí por la composición de los árbitros ha sufrido modificaciones de gran alcance. Concretamente, el artículo 39 del texto del Concierto de 1981 señalaba lo siguiente:

Artículo 39. Junta Arbitral

1. Se constituye una Junta Arbitral que resolverá los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la determinación de la residencia habitual de las personas físicas y del domicilio fiscal y de la cifra relativa de negocios de las personas jurídicas.

Asimismo, entenderá de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presen-

te *Concierto Económico* a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

2. *La Junta Arbitral estará presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo, designado para un plazo de cinco años por el Presidente de dicho Tribunal, a propuesta del Consejo Superior del Poder Judicial y oído el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.*

3. *Serán Vocales de esta Junta:*

- a) *Cuatro representantes de la Administración del Estado designados por el Ministerio de Hacienda.*
- b) *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.*

Cuando el conflicto afecte a la Administración de otra Comunidad Autónoma, el Ministerio de Hacienda sustituirá un representante de la Administración del Estado por otro designado por el Gobierno de dicha Comunidad Autónoma.

4. *La Junta Arbitral en su primera reunión adoptará las normas de procedimiento, legitimación y plazos que ante aquélla se hayan de seguir, inspirándose en los principios de la Ley de Procedimiento Administrativo del Estado.*

5. *Los acuerdos de esta Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo.*

6. *Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas se abstendrán de cualquier actuación que no sea la interrupción de la prescripción.*

Hay que advertir que la composición de los integrantes de la Junta existente hoy en día difiere sustancialmente de la arriba reproducida, razón que, quizás, haya podido incidir en la falta de impulso en su constitución durante los más de 25 años que, estando prevista por el Concierto, ha estado inactiva.

A partir del año 1986, la modificación del Concierto operada mediante Ley 49/1985, de 27 de diciembre, introdujo entre los conflictos que se podían instar ante la Junta Arbitral aquellos derivados de la fijación de las proporciones correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido atribuibles a las distintas Administraciones.

Con efectos desde finales del año 1990 hasta agosto de 1997, el apartado Uno del reiterado artículo 39 del Concierto, modifica su redacción, adaptándola a los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, al permitir que las discrepancias correspondientes a la proporción imputable a cada Administración pueda dilucidarse en sede de la Junta.

Finalmente, la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprobaba la modificación del texto originario del Concierto Económico, no introducía novedades relevantes en lo tocante a la Junta Arbitral, manteniendo la conformación de la misma con ocho vocales, de carácter paritario entre el Estado y las Administraciones vascas, presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo, nombramiento que correspondía al Estado.

Con la llegada de la Ley 12/2002, que regula el actual Concierto Económico, se introduce una nueva regulación de la figura arbitral aquí tratada, sistematizada en tres artículos, más completa y detallada, incluyendo nuevas referencias a aspectos hasta ese

momento inéditos. La regulación original de los mencionados artículos se reproduce a continuación:

Artículo 65. Composición

Uno. La Junta Arbitral estará integrada por tres miembros cuyo nombramiento se formalizará por el Ministro de Hacienda y el Consejero de Hacienda y Administración Pública.

Dos. Los árbitros serán nombrados para un período de seis años, sin que a su conclusión puedan ser reelegidos en el cargo salvo que hubieren permanecido en éste por un período inferior a tres años.

Tres. En caso de producirse una vacante, será cubierta siguiendo el mismo procedimiento de nombramiento. El nuevo miembro será nombrado por el período de mandato que restaba al que sustituye.

Cuatro. Los integrantes de la Junta Arbitral serán designados entre expertos de reconocido prestigio con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística.

Artículo 66. Funciones

Uno. La Junta Arbitral tendrá atribuidas las siguientes funciones:

- a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

- b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

- c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

Dos. Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción y se abstendrán de cualquier actuación ulterior.

Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca en el que se dará audiencia a los interesados.

Artículo 67. Acuerdos de la Junta Arbitral

La Junta Arbitral resolverá conforme a derecho, de acuerdo con los principios de economía, celeridad y eficacia, todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados en el conflicto, incluidas las fórmulas de ejecución.

Los acuerdos de esta Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo.

Entre las modificaciones que se aprecian entre la anterior redacción y la vigente, en el actual texto del Concierto, destaca aquella referida a su composición, con reducción sustancial del número de integrantes, pasando de 9 componentes a tan solo 3 miembros, sin la exigencia de pertenencia alguna a

la carrera judicial, sino en calidad de expertos de reconocido prestigio con extensos años de experiencia en materia tributaria o hacendística. Esta exigencia se extiende también al Presidente de la Junta, cuya elección ha de someterse al acuerdo de ambas Administraciones.

En nuestra opinión, esta desjudicialización del órgano arbitral no puede considerarse otra cosa que positiva, más si cabe teniendo en cuenta la posibilidad por parte de cualquiera de las Administraciones afectadas de acudir ante el Tribunal Supremo, en vía contencioso-administrativa, una vez dictada por la Junta resolución sobre los distintos temas planteados en el expediente.

Por lo que respecta a las funciones, la redacción actual, a nuestro modo de ver, abarca cualquier cuestión que se suscite con la interpretación y aplicación del presente Concierto, adquiriendo una sistemática más detallada y concreta, lo que redundará en una apreciación más nítida de los posibles conflictos que pudieran surgir.

Llegados a este punto, consideramos en todo caso necesario hacer mención al apartado Dos del artículo 66 del Concierto, cuando introduce la exigencia de remitir notificación los interesados al suscitarse cualquier conflicto que pudiera afectarle. La importancia de esta cuestión radica en que hasta ahora el obligado tributario era convidado de piedra ante una disputa en el ejercicio de competencias por parte de dos Administraciones, al no existir hasta la nueva redacción del texto del Concierto vigente a partir de 2002 más referencia que a la interrupción de la prescripción.

Ahora tras ser notificado, el interesado tiene conocimiento formal del conflicto planteado, cuestión que hasta la nueva redacción seguramente hubiera desconocido. También, puede plantear recursos

administrativos y jurisdiccionales en defensa de sus intereses, ya que no existe impedimento expreso alguno que impida al administrado acudir a la vía correspondiente si entiende vulnerados sus derechos, al margen de la discrepancia competencial existente entre Administraciones por la exacción de ese obligado, impuesto y período.

Hay que apuntar, como cuestión interesante, el diferente plano en que se sitúa el obligado tributario frente a las Administraciones discrepantes en torno al ejercicio de alguna competencia que entienden les pertenece. Básicamente, mientras las Administraciones se enzarzan en una disputa por un crédito a percibir, el interesado tendrá expedida, en teoría, la vía administrativa y judicial para discutir la conformidad a derecho de los elementos integrantes de ese crédito, para él deuda, como puede ser la cuantía u otras circunstancias, incluso alegando la incompetencia de la Administración que le ha exaccionado.

Actualmente, a efectos de reclamaciones económico-administrativas interpuestas por los obligados tributarios, la Norma Foral 1/2009, con efectos 24 de marzo de 2009, ha modificado el artículo 245 de la Norma Foral 2/2005 General Tributaria, introduciendo nuevos supuestos que pudieran permitir la paralización de las actuaciones ante los Tribunales Económico-Administrativos, aunque esta previsión pudiera, inicialmente, no referirse a este tipo de órganos arbitrales.

Así, tal reforma señala que cuando los actos impugnados en vía económico-administrativa pudieran verse afectados por resoluciones pendientes de ser dictadas en procedimientos seguidos en otros ámbitos o jurisdicciones, el Tribunal podrá acordar, de forma motivada y previa audiencia al interesado, la suspensión del cómputo del plazo de resolución así como del período de prescripción a que se refiere la Norma Foral General Tributaria, hasta la conclu-

sión de aquellos procedimientos. No obstante, sobre este punto nos extenderemos con más amplitud en el apartado final del artículo.

- AVATARES JUDICIALES

Y durante estos años de falta de constitución de la Junta Arbitral, sin entrar a comentar los motivos que llevaron a mantener durante más de 5 lustros tal situación, ¿cómo han llegado a solventar las Administraciones afectadas los conflictos, que sin duda han sido numerosos, derivados de la aplicación del Concierto Económico?

Ante las no pocas discrepancias surgidas en asuntos tributarios entre las Administraciones de los Territorios Forales y la Administración del Estado a lo largo de los años de "obligada" inactividad de la Junta Arbitral, los Tribunales de Justicia han tenido mucho que ver en cuanto a la resolución de aquellas controversias interadministrativas surgidas, a la luz de las numerosas resoluciones judiciales a las que hemos tenido acceso.

Y para muestra un botón. En el Recurso Contencioso-Administrativo nº 413/2004, la Diputación Foral de Bizkaia, parte actora, como argumento procesal solicitó la abstención de la AEAT de toda actuación por falta de competencia y por omisión absoluta del procedimiento establecido para la resolución de las controversias entre Administraciones al no ser sustanciado ante la Junta Arbitral, aún a sabiendas de la falta de constitución de la misma.

Por su parte, ante este insólito razonamiento, ya esgrimido en ocasiones anteriores en vía jurisdiccional, la Administración tributaria del Estado se opuso manifestando que al no haber sido constituida ni funcionar hasta la fecha la Junta Arbitral, citando jurisprudencia de aplicación al caso, entendía que quedan expeditas para su resolución otras vías distintas,

al objeto de no condenarla al ostracismo, sin que el simple planteamiento determinase la automática aplicación del Concierto Económico, paralizando cualquier actuación administrativa procedente de las Administraciones en disputa, que sólo operaría cuando el conflicto se llevara ante la Junta y no como en este caso cuando se sustanciase ante los Tribunales ordinarios.

Respecto al precitado recurso, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en fecha 22 de febrero de 2006, estimó la pretensión de la parte actora. Sentenció que cabía eludir el sometimiento al régimen legal de conflictos bajo pretexto de una actual falta de constitución de unos órganos que irónicamente pende de la voluntad de las propias partes litigantes y que no hace sino alimentar una situación abusiva y de desamparo para los contribuyentes, viéndose así sujetos doblemente a tributación por la sola actitud renuente de las Administraciones a unificar sus criterios interpretativos y de aplicación, y obligados a un frecuentemente inútil peregrinar ante un doble orden de reclamaciones y recursos donde con harta frecuencia se ratifican las actuaciones de cada Administración enfrentada, con grave descrédito de la concertación y de las previsiones constitucionales y estatutarias al respecto.

En definitiva, el órgano judicial apelaba a la inexistencia de actuaciones administrativas susceptibles de impugnación en el orden contencioso-administrativo. Esta resolución fue recurrida en casación por la Abogacía del Estado.

Pero en el ínterin, se resolvió el Recurso de Amparo nº 7782/2004 ante el Tribunal Constitucional, con motivo de conflicto entre la Diputación Foral de Álava y la AEAT, mediante sentencia de 11 de febrero de 2008, la cual estimó, tras reconocer las funciones que tiene atribuida la Junta Arbitral vía Concierto, que en este caso existía una actividad administrativa

jurisdiccional revisable en el orden contencioso-administrativo, en base a una interpretación de la legislación procesal aplicable acorde con el principio “*pro actione*”. Sin embargo, no determinó qué tribunal resultaba ser el competente, remitiendo a las reglas previstas para estos casos en la propia Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa-Administrativa.

Finalmente, una vez ya constituida la Junta Arbitral en mayo de 2008, el Tribunal Supremo dictó el 10 de julio del mismo año sentencia por la que se estimaba parcialmente el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la precitada sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de febrero de 2006, casando y anulando la misma, sin perjuicio de lo que pudiera llegar a decidir la Junta Arbitral, al encontrarse ya ésta constituida.

- REGULACIÓN ACTUAL

El texto concertado, en su redacción vigente en el año 2007, señalaba entre las funciones atribuidas a la Comisión Mixta del Concierto Económico, recogidas en el artículo 62, la facultad para acordar el nombramiento y el régimen de los componentes de esta Junta Arbitral, así como lo referente a su funcionamiento, convocatoria, reuniones y régimen de adopción de acuerdos. La citada Comisión, en reunión de fecha 30 de julio de 2007, decidió los nombramientos de los árbitros así como la regulación del procedimiento aplicable a la tramitación de conflictos presentados ante la Junta.

La Junta Arbitral, en la actualidad, queda integrada por tres miembros cuyo nombramiento debe ser formalizado por los máximos responsables del Ministerio de Economía y Hacienda del Estado y la Consejería de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 65.Uno del Concierto. Éstos serán

designados entre expertos de reconocido prestigio con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística, siendo su mandato por un período de seis años y no resultando posible ser reelegido, salvo permanencia inferior a 3 años.

Así, mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda 2603/2007, de 5 de septiembre, publicada en el Boletín Oficial del Estado en fecha 11 de septiembre de 2007, y Orden de 27 de septiembre de 2007, de la Consejera de Hacienda y Administración Pública, aparecida en el BOPV el 23 de octubre de 2007, se materializó el nombramiento de los miembros de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Se designó como Presidente de la Junta Arbitral a D. Carlos Palao Taboada, mientras que el nombramiento de los vocales quedó en manos de D. Isaac Merino Jara y D. Fernando de la Hucha Celador. Añadir que se dispuso como sede del órgano la ciudad de Vitoria-Gasteiz, celebrando su primera sesión en mayo de 2008⁶.

A su vez, como último elemento necesario para la puesta en marcha de la Junta Arbitral, se publicó en el Boletín Oficial del Estado correspondiente al día 16 de enero de 2008 el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, dotando a las Administraciones implicadas de los detalles procedimentales necesarios para la utilización de esta vía arbitral de resolución de conflictos, que tantos años se ha hecho esperar.

Respecto al procedimiento establecido en el Reglamento, no consideramos de excesivo interés mencionar los detalles del mismo, al ser de características

⁶ Referencia tomada de la Instrucción 4/2008, de 5 de junio, de la Dirección General de Hacienda, sobre actuaciones a realizar en expedientes que se sometan a la Junta Arbitral del Concierto.

similares a un procedimiento administrativo ordinario, en donde la Administración promotora plantea los términos del conflicto y la Junta, tras las alegaciones de la parte afectada, dicta resolución, pudiendo completar previamente el expediente con aquellas actuaciones que considere relevantes. A su vez, el artículo 8 entiende aplicable al procedimiento, entre otros aspectos, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.

Por último, conviene hacer una sucinta referencia a la posibilidad de impugnación de la resolución dictada por la Junta Arbitral, sin perjuicio del carácter ejecutivo dimanante de la misma, únicamente ante la Sala pertinente del Tribunal Supremo, en el plazo de 2 meses desde la recepción de la notificación de aquella.

- PRETENSIONES

A nuestro juicio, el papel fundamental que tiene que jugar la Junta debe ser la integración del sistema tributario concertado en aras a solventar con carácter de permanencia aquellas cuestiones "conflictivas" surgidas hasta la fecha, dando lugar a las modificaciones normativas oportunas que mejoren la redacción del Concierto y superando de esta forma las cuestiones más espinosas.

A título enunciativo, entre otros asuntos pendientes de solucionar entre Administraciones, en el orden tributario, podríamos enumerar, sin ánimo taxativo, la discusión en relación al traslado de saldos de IVA entre Administraciones exaccionadoras diferentes, justificado por diversas causas, en el momento en que aquellos se devengaron, también conocido como el tema de la "mochila de IVA".

Aunque el propio TSJPV en diferentes sentencias, recursos ordinarios nº 1.041/06 y 1.136/07, reco-

noce la imposibilidad de trasladar, en determinados casos, saldos de IVA entre Administraciones exaccionadoras de distinto ámbito territorial, desconociendo hasta el momento si las Administraciones han llegado a un consenso sobre la cuestión. De hecho, esperamos, y deseamos, que la Junta Arbitral se pueda pronunciar sobre esta polémica a no muy tardar a lo largo de este año.

Por otra parte, sin lugar a ningún género de dudas, los árbitros tendrán que dilucidar cuestiones referidas a las consecuencias derivadas de cambios de domicilio de los sujetos pasivos que pudieran afectar a diferentes tributos, como el Impuesto sobre Sociedades, IVA, cuestiones relativas a retenciones, etcétera.

Asimismo, y en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, otra cuestión a solventar es la determinación de la Administración competente para la exacción del tributo en los mandamientos de embargo sobre una pluralidad de bienes inmuebles sitos en diferentes Territorios Históricos, dado que la normativa propia del tributo de cada ámbito territorial establece que será competente aquella Administración donde radique el Registro Público en que deba inscribirse la anotación preventiva de embargo, con lo que nos encontramos con varias Administraciones tributarias competentes para la exacción del Impuesto.

También, comentar la recientísima resolución dictada por la Junta Arbitral en materia de traslado de saldos de IVA entre Administraciones, cuando el domicilio de los obligados tributario se desplaza entre Administraciones, existiendo cuotas pendientes de devolver o compensar. Ante esta laguna normativa, la Junta ha manifestado, a nuestro juicio con buen criterio en la correcta aplicación del Concierto, que tanto el sistema de IVA como el Concierto Económico

impiden el traslado de saldos entre Administraciones, sin que quepa excepcionar caso alguno.

Dada la reciente constitución de la Junta Arbitral y el escaso número de resoluciones dictadas hasta la fecha, ciertamente habrá oportunidad en el futuro de entrar a comentar otros asuntos, objeto de discrepancia entre Administraciones, que puedan resultar de especial relevancia.

- DESARROLLO DE MECANISMOS ARBITRALES

Las soluciones de carácter arbitral responden a una demanda social de mediación, a través de expertos en la materia, en la búsqueda de un mecanismo ágil que permita resolver problemáticas fiscales alambicadas entre las Administraciones tributarias y los propios obligados, fundamentalmente debido a cuestiones interpretativas derivadas de la normativa vigente, que posibiliten superar la incertidumbre a la que se someten ambas partes, no en pocas ocasiones, tras enfrentarse durante largos años en batallas judiciales de final incierto, con el consiguiente deterioro del principio de seguridad jurídica.

En lo tocante a órganos arbitrales que resuelvan cuestiones de índole fiscal entre Administraciones, hay que mencionar que en el Estado conviven simultáneamente nada más que tres Juntas con funciones de arbitraje. Así, tenemos por un lado la Junta recogida en el artículo 65 del texto legal del Concierto, a la que se suman la establecida en el artículo 51 del Convenio navarro y, finalmente en territorio común, la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas, prevista en el artículo 23 de la LOFCA, cierra la terna.

Así, respecto a las disputas entre Comunidades Autónomas remitirán los conflictos a la última de las Juntas mencionadas. En otro caso, si se plantea la

discrepancia ante las Diputaciones Forales del País Vasco o la Comunidad Foral frente a la Administración tributaria del Estado, se deberá instar ante la Junta Arbitral particularmente contenida en el Concierto o Convenio Económico, respectivamente. Pero, y si la contienda en el ejercicio de la competencia interrelacionara a alguna de las Administraciones forales vascas y la Comunidad Foral de Navarra, ¿quién asumiría la resolución arbitral del conflicto? A este aspecto nos referiremos en el capítulo siguiente de la exposición.

La Junta Arbitral del Concierto, dada su reciente constitución, no tenemos constancia hasta el momento que haya dictado resolución al respecto, posicionándose sobre este asunto. Confiamos, al igual que en otros muchos temas, en que no tarde en hacerlo.

La Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas, en dos resoluciones de procedimientos iniciados en 2007⁷ frente a la Administración tributaria de Navarra, ya ha considerado que el concepto "territorio régimen común" debe interpretarse como aquella parte del Estado que no pueda identificarse con territorio navarro. Ahora bien, ante tal consideración, la Comunidad Foral de Navarra interpuso recurso contencioso-administrativo, quedando la cuestión a la espera de lo que pueda dictaminar el Tribunal Supremo.

Y para terminar, conviene señalar que las resoluciones dictadas hasta la fecha por la Junta Arbitral han sido, en general, favorables a los intereses de las Diputaciones Forales, junto con otras que ordenaban la suspensión del procedimiento arbitral iniciado, motivado por la pendencia de recursos jurisdiccionales sobre los conflictos planteados ante el órgano arbitral, cuya continuación quedará condi-

⁷ Procedimientos nº 16 y 17/2007, de fecha 4 de abril de 2008, seguidos ante la Junta Arbitral del Convenio Económico.

cionada según los términos contenidos en la decisión judicial cuando ésta adquiera firmeza.

- COMENTARIOS SOBRE ASPECTOS RESEÑABLES

Antes de continuar con otros aspectos, a nuestro juicio, de notable interés, si quisiéramos matizar el objeto, la cuestión, que debe entenderse sometida a conflicto. Aunque comúnmente se hable de “conflicto de competencias”, incluso como se llega a hacer en el propio Concierto Económico⁸, debemos advertir que en ningún caso se está en presencia de una disputa competencial, en el sentido estricto de la expresión, sino más bien ante la concreción o extensión de la competencia atribuida a cada Administración, por ejemplo por discrepancias en la interpretación de puntos de conexión. En definitiva, se trata de determinar qué Administración ejercitará su competencia sobre un determinado obligado tributario, impuesto y ejercicio.

Difícilmente, en el hipotético supuesto de discutir una competencia atribuida legalmente, se podría residenciar su resolución en la jurisdicción contencioso-administrativa y mucho menos, consecuentemente, a través mecanismos arbitrales. En este caso, sin duda, como así queda establecido en la Constitución, y confirmado por el Tribunal Supremo, si se tratara de competencias discutidas por falta de concreción en su titularidad, sería el Tribunal Constitucional el encargado de dirimir tal indeterminación.

Otra cuestión a la que entendemos debemos prestar atención, aunque simplemente la apuntaremos sin entrar en mayores disquisiciones, la constituye la problemática que surge cuando se plantean conflictos en el ejercicio de competencias tributarias

entre cualquiera de las Administraciones de los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia con la Comunidad Foral de Navarra.

La realidad del Concierto y Convenio Económico reside en regular las relaciones tributarias y financieras de los territorios forales vascos y de Navarra, respectivamente, de forma directa con el Estado, sin que se contemple modulación alguna entre los Territorios Forales vascos y Navarra.

Así, ya se planteó por algún estudioso en la materia⁹, diferentes alternativas ante este tipo de situaciones que, sin duda, resulta factible que se produzcan –cómo de hecho se están produciendo, por ejemplo, en asuntos que afectan a cambio de domicilio de personas jurídicas o exacción por IVA– apuntando a la modificación de los propios textos para incluir un órgano arbitral tripartito o, alternativamente, la constitución de una comisión bilateral entre las Administraciones afectadas, presidido por un magistrado de cualquiera de los Tribunales Superiores de Justicia (del País Vasco o de Navarra) de forma rotatoria.

Sin perder de vista el espíritu y la finalidad de lo que debe pretenderse con el arbitraje en la resolución de conflictos, la primera de las propuestas de constituir con carácter extraordinario una cuarta Junta Arbitral, después de las tres ya existentes, no nos parece descabellada, teniendo en cuenta que pudiera estar conformada por tres miembros, uno procedente de cada una de las tres Juntas ya existentes, con conocimiento en la materia, por mor del ejercicio de su cargo de árbitro en su propio territorio.

Sin embargo, respecto a la segunda alternativa referida a la comisión bilateral, resulta paradójico pretender que los responsables políticos del Estado

⁸) Art. 66.2 Concierto Económico: “Cuando se suscite el **conflicto de competencias**, las Administraciones lo notificarán a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción, y se abstendrán de cualquier actuación ulterior.”

⁹) Fernando de la Hucha Celador en su artículo “El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales.” (pag. 5, 2º párrafo)

puedan, ni tan siquiera plantearse, prescindir de relativo poder dirimente de que disponen actualmente, con el añadido de volver a judicializar el órgano arbitral. Hecho este último que, vista la experiencia pasada, juzgamos contraproducente en el positivo desarrollo de esta figura.

Llega ya el momento de realizar un análisis más técnico del propio Reglamento de la Junta Arbitral. Al respecto, consideramos apropiado destacar varios aspectos regulados en el mismo como puede ser la limitación procesal de dos meses para iniciar la tramitación del planteamiento del conflicto, recogido por en su artículo 13.1.

En nuestra opinión, tal exigencia limitando en dos meses el plazo para la interposición del conflicto de competencia, pudiera resultar poco justificado por razones fácilmente entendibles. Entre otras, posiblemente la más contundente, pudiera apreciarse en la dificultad de probar tal hecho, es decir, acreditar formalmente la apreciación en el tiempo del momento en que se produjo el conocimiento por parte de la Administración promotora del conflicto de los hechos que originan tal conflicto competencial, al participar en la toma de conocimiento, y posterior decisión, de tal cuestión una pluralidad de órganos de la misma Administración dotados de funciones diferentes.

Así, una vez acreditada la fecha, qué motivo tendría cualquiera de las Administraciones implicadas en impedir u obstaculizar el planteamiento del mismo, teniendo en cuenta que los conflictos también pueden ser iniciados de oficio por la propia Junta Arbitral, a partir del propio interesado, posiblemente afectado, pero ajeno al fin y al cabo a la disputa administrativa.

Por otra parte, el órgano arbitral surge como medio integrador ante las lagunas o ausencias regulatorias advertidas en el desarrollo y aplicación del

Concierto Económico. Por tanto, si una de las Administraciones plantea el conflicto, tras advertir unilateralmente la ineficiencia de la regulación del sistema tributario concertado, o subsistema para algunos, no intuimos qué finalidad impulsó al legislador a limitar temporalmente en el plazo de 2 meses, la posibilidad de iniciar la disputa competencial de un asunto, cuando ése es el objeto de la Junta Arbitral (resolver los conflictos no solucionados a la luz de interpretaciones divergentes del texto concertado).

Simplemente, no alcanzamos a vislumbrar argumento válido alguno que impida resolver asuntos de montantes económicos de elevada cuantía por el mero hecho de demorarse en su tramitación, en el seno de la propia Administración promotora. En este tipo de supuestos, por su incidencia en las relaciones entre Administraciones que se pueden reproducir recurrentemente, difícilmente puede entenderse que prevalezca la forma sobre el fondo.

Quizás se debería haber limitado la duración máxima del procedimiento arbitral, más que los plazos limitativos para instar los conflictos correspondientes, en defensa del principio de seguridad jurídica.

A pesar de que la Junta Arbitral del Concierto, por su reciente conformación, no ha sentado aún criterios reiterados que podamos exponer, si existe por parte de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas doctrina sobre el aspecto estudiado.

Concretamente, este órgano considera que el "*dies a quo*" relativo a dicho plazo se determina al concurrir dos circunstancias acumulativamente: en primer lugar, que una Administración conozca que otra Administración diferente ha realizado cualquier actuación administrativa que invada sus competencias y, en segundo lugar, que la primera Administración

estime, o tenga conocimiento formal de circunstancias de hecho suficientes para estimar que es titular de la competencia ejercida por la otra Administración.

En cualquier caso, ante la consideración de este plazo, de esta excepción procedimental, como preclusivo, impidiendo la utilización de esta vía para la defensa del derecho sustantivo, aunque pudiera ser ejercido mediante otros procedimientos, en su caso, entendemos su acreditación, la prueba, cuando menos de difícil apreciación. Ello aconsejaría, en nuestra opinión, ampliar dicho plazo, aunque en el Reglamento de la Junta de territorio común el plazo es menor, so pena de entender oponible tal excepción de forma generalizada en los conflictos promovidos, con la carga administrativa que ello supondría.

Pasamos, ahora, a analizar el artículo 9 del Reglamento de la Junta Arbitral. En este punto, hay que traer a colación cuál es la extensión o el alcance de la expresión "abstenerse" cuando se encuentren los asuntos pendientes en los Tribunales de Justicia. Cuestión ésta de notable relevancia en el funcionamiento ordinario de la Junta Arbitral.

De hecho, ante algunos conflictos ya promovidos, se ha planteado esta cuestión con argumentaciones de distinta índole, tanto en un sentido como en otro. En unas ocasiones se pretende la continuación del procedimiento arbitral alegando que el objeto del proceso judicial no resulta ser idéntico, cuando en otras se busca la paralización a toda costa, incluso alegando que el mismo asunto se sustancia en los Tribunales Económico-Administrativos, utilizando argumentos encontrados por parte de la misma Administración en expedientes diferentes.

Así, una vez interpuesto el conflicto ante el órgano de arbitraje, si coincidiera en el tiempo con recursos o reclamaciones ante la Administración, a

nuestro entender, no habría duda alguna de que la sustanciación de cualquier recurso en esa vía administrativa debiera de suspenderse, ya que la resolución del mismo versaría, aunque de forma indirecta, sobre la competencia de la Administración respecto del asunto controvertido, sobre todo cuando la obligación tributaria se encontrara ya satisfecha por el sujeto pasivo ante una de las Administraciones en conflicto.

Por ejemplo, determinar mediante la resolución de un recurso de reposición si corresponde la devolución de cuotas de IVA soportadas, en su día, en otro ámbito territorial, aunque no versa directamente sobre la cuestión competencial, sino sobre una simple y llana devolución, en su trasfondo se advertiría la postura adoptada por la Administración que se encuentre afectada por la controversia suscitada.

De esta forma, al ser indudablemente un órgano administrativo, considerar que no debe suspenderse la tramitación del asunto ante la Junta Arbitral parece inicialmente una deducción acertada. Ahora bien, respecto a las reclamaciones económico-administrativas la cuestión no parece tan sencilla.

En el caso de las reclamaciones económico-administrativas, hay que entender que si bien no son órganos judiciales en sentido estricto, si adoptan determinados rasgos que pueden llevar a ostentar algunas facultades inherentes a los propios Tribunales de Justicia. Por señalar alguno, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) ha estimado equiparar a estos Tribunales Económico-Administrativos, en base al cumplimiento de determinadas características (independencia, aplicación del derecho, obligatoriedad de la instancia, ...), con los órganos jurisdiccionales nacionales a efectos del art. 177 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, permitiéndoles que puedan plantear cuestión prejudicial

ante el TJCE, siempre en materias que tenga relación con la normativa comunitaria.

Ahora bien, desde la perspectiva del ordenamiento jurídico interno, asumir dicha equiparación resultaría cuando menos controvertida, entre otros aspectos, desde el punto de vista de la normativa vigente que regula el poder judicial, en áreas como el acceso a la carrera judicial, sus efectos, regulación, ámbito de actuación, ... Por tanto, cuando el mencionado precepto advierte la obligatoria suspensión del proceso arbitral ante la sustanciación del asunto ante los órganos judiciales, entendemos que no puede incardinarse entre los citados órganos a los Tribunales Económicos-Administrativos, no sólo forales sino también aquellos existentes en territorio común. De hecho, esta misma apreciación ha sido ratificada por la propia Junta Arbitral en diferentes resoluciones¹⁰.

No obstante la apreciación anterior, ¿ello supone que estos tribunales deban abstenerse de conocer la reclamación que el propio interesado ha interpuesto para, lógicamente, impedir que la liquidación desestimatoria remitida desde la Administración, supuestamente competente, pueda devenir firme?

En el ámbito territorial de Gipuzkoa, recientemente, ha sido modificada la Norma Foral 2/2005 General Tributaria, incluyendo en su artículo 245.1, por la que se establece que cuando los actos impugnados ante el Tribunal pudieran verse afectados por resoluciones pendientes de ser dictadas en procedimientos seguidos en otros ámbitos o jurisdicciones, podría aquel acordar, en su caso, la paralización de sus actuaciones, con suspensión del cómputo del plazo de resolución así como del período de prescripción.

Hay que matizar en relación a lo anterior, ante

¹⁰ Resoluciones nº 2/2009, 4/2009 y 10/2009.

la más que probable afirmación de que la génesis de tal modificación normativa tuviera inicialmente otra finalidad, no es menos cierto que, planteado el correspondiente conflicto de competencia, pudiera solventar la circunstancia anteriormente planteada. Ello conlleva la paralización del procedimiento administrativo correspondiente durante la sustanciación del asunto ante la Junta Arbitral. Sin perjuicio de entender positiva tal medida, ¿resultaría esta suspensión favorable a los intereses del obligado tributario, cuando no tenga un papel relevante y activo en la disputa suscitada entre Administraciones? Creemos que pudiera ser poco favorable, si atendemos a la dilación en su resolución si fuera recurrida ante el Tribunal Supremo.

En nuestra opinión, el cauce natural para que la Administración exponga su postura sería el procedimiento arbitral, pero debería dotarse a la normativa vigente de las modificaciones oportunas, en aras a evitar duplicidades estériles en procedimientos administrativos, con el consiguiente perjuicio económico para las Administraciones implicadas derivado del desaprovechamiento de medios personales y materiales que esas actuaciones conlleva.

A su vez, el artículo 15 de la norma reglamentaria específica la obligación de abstenerse, tanto de la Administración actuante como de la afectada, de cualquier actuación en relación con el asunto objeto de conflicto, tras la interposición de la correspondiente controversia competencial.

Visto lo anterior, a juicio de quien redacta estas líneas, dicha previsión en ningún caso pudiera servir para entender imposibilitada una actuación tendente a asumir y reconocer por parte de la Administración afectada por el conflicto aquellas pretensiones planteadas por la promotora, ya que cualquier acto tendente a satisfacer las reclamaciones de la otra Administración en ningún caso puede entenderse

vedado por el mandato contenido en el citado precepto. Ante la satisfacción de las pretensiones de la Administración actuante, tan solo restaría desistir del conflicto.

Es más, el artículo 8 del Reglamento remite a la Ley 30/1992, entre otros aspectos, las cuestiones de procedimiento, sin perjuicio de las particularidades introducidas por el mismo reglamento. Así, resultan de aplicación las previsiones contenidas en la misma respecto a la terminación del procedimiento, en todas sus variantes.

Cabe, por último, hacer mención a la posibilidad de planteamiento "automático" de conflictos ante la Junta, previsto en el art. 13.3 del Reglamento, cuando no considerándose competente ninguna Administración, la propia persona interesada realizara comunicación de la inactividad de ambas Administraciones por escrito ante el propio órgano arbitral para la deliberación y resolución del conflicto planteado previamente ante aquellas.

Esta potestad de la Junta Arbitral entendemos que resulta interesante en aras a defender la seguridad jurídica en beneficio, no sólo del sistema tributario en general, sino también de los propios contribuyente que, como bien señala el Tribunal Supremo, provoca una "situación abusiva y de desamparo para los contribuyentes, que se ven así sujetos doblemente a tributación por la sola actitud renuente de las Administraciones a unificar sus criterios interpretativos y de aplicación".

En apoyo de tal posibilidad, el artículo 16.3 del Reglamento dispone que los árbitros puedan recabar de los órganos administrativos competentes aquellos antecedentes, informes y documentos, que se consideren necesarios en orden a la completa instrucción del expediente correspondiente. Esto se suele producir cuando el obligado tributario, posiblemente por la dificultad en la aplicación de las normas tributarias, no determina correctamente el territorio donde debería tributar, siendo muchas veces el análisis de documentación clave en la resolución de la cuestión.

EL RÉGIMEN ESPECIAL APLICABLE EN EL IVA A LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA: PRINCIPALES CUESTIONES

JUAN CALVO VÉRGEZ (*)

- SUMARIO:

- I. CONSIDERACIONES GENERALES.
- II. ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN.
- III. ANÁLISIS DEL ÁMBITO OBJETIVO.
- IV. ¿ES APLICABLE EL RÉGIMEN ESPECIAL A LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA DE CARÁCTER VOLUNTARIO?
- V. PRINCIPALES CUESTIONES DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA.
- VI. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES OBLIGACIONES FORMALES Y REGISTRALES IMPUESTAS A LOS SUJETOS PASIVOS INCLUIDOS EN EL RÉGIMEN ESPECIAL.
- VII. LA PROYECCIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE TRANSMISIÓN DE INFORMACIÓN ENTRE ESTADOS MIEMBROS SOBRE EL RÉGIMEN ESPECIAL APLICABLE A LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA.
- VIII. ANÁLISIS ESPECÍFICO DE LA OBLIGACIÓN DE REDISTRIBUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS.

I. CONSIDERACIONES GENERALES.

Con carácter general, la principal razón que justificó en su día la creación del presente régimen especial dentro del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) no fue otra que someter a gravamen por el citado Impuesto determinados actos de comercio electrónico. Se trata de un régimen de funcionamiento relativamente sencillo, objeto de regulación inicialmente a través de los arts. 9.2.e) y f), 9.3, 26 *quáter* y Anexo L de la antigua Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en su redacción otorgada por la Directiva 2002/38/CE¹ (actuales arts. 56 a 58 y 357 a 369 y Anexo III de la Directiva 2006/112/CE² (recientemente modificada, a su vez, por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, en lo relativo al lugar de prestación de servicios) y en los arts. 163 *bis* a *quáter* de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre,

(*) Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

¹ Recuérdese que esta Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo, introdujo modificaciones en el régimen de tributación por el IVA en relación a los servicios de televisión, radiodifusión y otros prestados por vía electrónica.

² La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y en vigor desde el 1 de enero de 2007, vino a refundir la estructura y la redacción de la antigua Sexta Directiva, buscando así una mayor claridad y racionalización y retomando al mismo tiempo aquellas disposiciones de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, aún aplicables, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Ni que decir tiene que ambas normas de Derecho derivado han sido derogadas a partir de la entrada en vigor de la nueva Directiva, tal y como dispone su art. 411.

reguladora del Impuesto (en la redacción otorgada por la Ley 53/2002) y cuya creación responde a la consecución de una doble finalidad.

¿Cuáles son las principales características de este régimen especial? En primer lugar, a través del mismo se persigue el mantenimiento de la aplicación de la regla relativa a la tributación en destino de los servicios prestados en forma digital por operadores extracomunitarios. Esta circunstancia exige necesariamente definir un conjunto de criterios específicos de localización de esta modalidad de operaciones. Así, por ejemplo, los servicios electrónicos demandados por consumidores finales situados en el ámbito de la Unión Europea, esto es, por personas o entidades que no adquieran la condición de sujetos pasivos del IVA, se consideran prestados y, en consecuencia, deben quedar sometidos a gravamen en el Estado miembro en el que se halle situado el domicilio del receptor-destinatario que vaya a disfrutar de los mismos. Así lo establecen, como ya hemos indicado, los arts. 9.2.f) de la antigua Sexta Directiva (actual art. 57, apartado 1 de la Directiva 2006/112/CE) y 70.Uno.4°.A).c) de la LIVA.³

Y, en segundo término, se trata de garantizar que la defensa de los intereses recaudatorios comunitarios efectuada ante una eventual importación de los servicios electrónicos no conduzca a una elevación desmedida de la presión fiscal indirecta que soportan los operadores extracomunitarios que desarrollan su actividad en el sector del comercio *on line*.

³ Nótese, por tanto, que se ha optado por eliminar la distorsión a la libre competencia que planteaba la normativa precedente, al amparo de la cual el consumidor podría preferir adquirir estos productos a un empresario establecido en el exterior de la Unión Europea (evitando así la repercusión del IVA), antes que acudir a un proveedor comunitario.

La aparición de este régimen especial pretende por tanto tomar en consideración las circunstancias particulares de determinados empresarios o profesionales, permitiéndoles cumplir, con una razonable dificultad (y evitando, en lo posible, la presión fiscal indirecta) sus obligaciones tributarias. Y es que las reglas de localización de estos servicios (contenidas en el art. 70.uno.4° de la LIVA) establecen la sede del destinatario de los mismos como lugar en el que se entienden prestados, salvo que aquél que los preste sea un empresario comunitario, en cuyo caso se considerarían localizados en sede del prestador de los mismos. Así, en función de quien sea el prestador y el destinatario de los servicios, las condiciones en que se hallan unos u otros empresarios pueden llegar a verse alteradas, originándose una cierta presión fiscal indirecta que el presente régimen especial trata de solventar.

Por otra parte conviene precisar que, al optarse por el lugar de residencia del destinatario del servicio como criterio de localización, se está convirtiendo de manera automática a dichos operadores en sujetos pasivos del Impuesto ante las Haciendas de los Estados en los que, con anterioridad, no se encontraba ubicada la sede de su actividad económica o el establecimiento permanente desde el cual desarrollan su actividad. Obviamente, esta circunstancia exige articular un concreto mecanismo que facilite el cumplimiento voluntario de las obligaciones materiales y formales resultantes del Impuesto ya que, en caso contrario, los empresarios no establecidos en territorio comunitario se verían obligados a registrarse como contribuyentes en todas y cada una de las Administraciones tributarias de los Estados miembros hacia los que transfieran servicios electrónicos. Todo ello sin perjuicio, además, de las dificultades que podrían llegar a plantearse a la hora de ejercer un

cierto control sobre estos obligados tributarios.

Pues bien, dada esta situación, a través del presente régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica se autoriza a estos obligados tributarios a elegir un solo Estado miembro, el denominado "Estado miembro de identificación", en el que han de cumplir la totalidad de sus obligaciones derivadas del Impuesto, incluidas las originadas a raíz de la prestación de servicios localizadas en otros Estados miembros.

Nos hallamos así ante un régimen especial, de carácter voluntario, que facilita el pago del Impuesto y la observancia de las obligaciones formales por parte de los operadores extracomunitarios de los servicios electrónicos. Sirviéndose de un mecanismo de actuación relativamente sencillo, se permite a estos sujetos pasivos acogerse, siempre y cuando así lo consideren pertinente, a la posibilidad de darse de alta ante la Administración de un único Estado miembro (el llamado Estado miembro de identificación), con independencia de que presten servicios con destino a uno o a varios Estados comunitarios (designados como Estados miembros de consumo). En la práctica, sin embargo, este régimen especial afecta únicamente a un núcleo bastante reducido de operaciones de transmisión digital de servicios, a saber, aquellas realizadas por operadores no establecidos o domiciliados en un Estado comunitario que tienen como adquirentes a personas que carecen de la condición de sujetos pasivos.

Ya en un primer momento la antigua Directiva 77/388/CEE del Consejo trató de simplificar estos trámites a través de la creación de un régimen especial caracterizado por tres aspectos. En primer lugar, el relativo a su ámbito de aplicación tempo-

ral, previéndose su entrada en vigor el 1 de julio de 2003 por un período de tres años, si bien con posibilidad de prórroga y, en cualquier caso, sometido a la necesaria revisión una vez transcurrido el citado plazo en base a la experiencia adquirida durante su aplicación. En segundo término, la ya citada regla de localización especial prevista para estos servicios, de conformidad con la cual los mismos pueden entenderse prestados allí donde radique su destinatario, siempre y cuando se den las condiciones previstas en la Directiva y que, por lo que respecta a nuestra normativa interna, quedaron recogidas en el art. 70.uno.4º.A.c) de la Ley, según la redacción otorgada por la Ley 53/2002. Y, por último, el objetivo ya señalado de simplificar las obligaciones existentes en relación con las declaraciones a presentar por aquéllos sujetos que presten este tipo de servicios a varios Estados miembros, permitiéndoseles la presentación de una sola declaración en el país que elijan y por el total de las operaciones realizadas.

La nueva Directiva 2006/112/CE no ha introducido ningún cambio significativo en la legislación vigente respecto de la tributación de estos servicios *on-line*. Únicamente se ha limitado, como ya hemos tenido oportunidad de precisar, a reubicar los preceptos de la antigua Sexta Directiva reguladores de la materia (arts. 9.2.e) y f), 9.3 y 26 *quater*, además del Anexo L, todos ellos redactados por la Directiva 2002/38/CE⁴⁾ en los arts. 56 a 58 y 357 a 369, así como en el Anexo II de esta nueva

⁴⁾ Tras la prórroga del período correspondiente a su aplicación otorgada por la Directiva 2006/58/CE, dichos preceptos resultaban aplicables únicamente hasta el 31 de diciembre de 2006. En efecto, debido al hecho de que, al aprobarse la nueva Directiva de 2006, aún no se había decidido si iba o no a prorrogarse la regulación de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, los preceptos comprendidos en la misma reguladores de este régimen optaron por aclarar expresamente que su vigencia expiraba el último día del año 2006.

Directiva 2006/112/CE.⁵

Con posterioridad a la aprobación de esta Directiva 2006/112/CE, y con anterioridad a la fecha de su entrada en vigor (el 1 de enero de 2007), se desarrollaron un conjunto de modificaciones en su articulado a través de la Directiva 2006/138/CE del Consejo, de 19 de diciembre de 2006, que vino a modificar la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA, precisamente en lo relativo al período de vigencia del régimen del Impuesto aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica.

¿Cuál ha sido el objetivo perseguido con la introducción de estas nuevas modificaciones normativas por la Directiva 2006/138/CE? La principal finalidad de dichos cambios normativos no es otra que solucionar el problema que plantean aquellas normas temporales sobre tributación de los servicios *on line* cuyo período de aplicación había sido ya prolongado por la Directiva 2006/58/CE y que habían sido incluidas además en el texto refundido de la Directiva 2006/112/CE, si bien con la limitación expresa de que su vigencia únicamente se extendería hasta la fecha ya indicada de 31 de diciembre de

⁵ Concretamente, los criterios de localización de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, contenidos en los arts. 9.2.e) y 9.2.f) de la antigua Sexta Directiva, han pasado a regularse en los arts. 56.1.k) y 57 de la Directiva 2006/112/CE; la regla de cierre de la utilización o explotación efectivas de los servicios, anteriormente recogida en el art. 9.3 de la Sexta Directiva, pasa a contemplarse en el art. 58 de la Directiva de 2006; la relación de prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, contemplada en el Anexo I de la antigua Sexta Directiva, es recogida en el Anexo II de la nueva Directiva 2006/112/CE; la comunicación por medio de correo electrónico entre el prestador y el destinatario del servicio (la cual no determina por sí sola que este último sea un servicio electrónico) pasa del Anexo I de la Sexta Directiva al art. 56.2 de la nueva Directiva 2006/112/CE; por último, el régimen especial para los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos del Impuesto, objeto de regulación en el art. 26 quater de la antigua Sexta Directiva en su redacción (al igual que sucede con todos los preceptos anteriormente indicados) por la Directiva 2002/38/CE, pasa a quedar recogido en los arts. 357 a 369 de la Directiva 2006/112/CE.

2006. Piénsese que, en el hipotético caso de que el legislador comunitario no dispusiese la aplicación de un nuevo aplazamiento o prórroga, podría llegar a originarse una situación de vacío legal.

Pues bien, dada esta situación, con anterioridad a que resultase aprobada la Directiva 2006/112/CE, el 24 de noviembre, la Comisión remitió al consejo un Documento (COM 2006/739 final), en el que se contenía una Propuesta de Directiva encargada de modificar la Directiva 2002/38/CE, en lo que respecta al período de vigencia del régimen a efectos del IVA de los citados servicios de radiodifusión y de televisión, así como de determinados servicios prestados por vía electrónica. En dicho Documento quedaba puesto de manifiesto el temor a que, como consecuencia de la lentitud registrada en los avances legislativos referentes a las propuestas sobre la localización de las prestaciones de servicios y la simplificación de las obligaciones impuestas a los sujetos pasivos, las modificaciones previstas en la Directiva 2006/112/CE pudiesen entrar en vigor con anterioridad a la finalización del año 2006.

Así las cosas, la Comisión manifestó su deseo de prorrogar la vigencia de la Directiva 2002/38/CE hasta el final del año 2008⁶, al objeto de disponer de tiempo suficiente para adoptar las propuestas contenidas en la Directiva 2006/112/CE y posibilitar que los Estados miembros puedan acometer los cambios de infraestructuras necesarios al efecto. Sin embargo, el 28 de noviembre de 2006 se produjo la aprobación por el Consejo de la Directiva 2006/112/CE, lo que determinó que, tras la aprobación de la Directiva 2006/138/CE el 19 de diciembre de dicho año, no fuese necesario ya proceder a modificar la Directiva 2002/38/CE⁷,

⁶ Este deseo de la Comisión había quedado recogido ya con anterioridad en el Documento COM (2006) 210 final, fechado en el mes de mayo de dicho año.

⁷ Dicha Directiva si fue modificada, en cambio, por la Directiva 2006/58/CE.

sino otorgar una nueva redacción a los arts. 56.3, 57.2, 59.2 y 357 de la Directiva 2006/112/CE, en aras de clarificar que dichos preceptos han de ser de aplicación hasta el 31 de diciembre de 2008.⁸

Hemos de concluir por tanto que el conjunto de normas reguladoras de las prestaciones de servicios efectuadas por cauces electrónicos, actualmente contenidas en los arts. 56 a 58 y 357 a 369, así como en el Anexo II de la Directiva 2006/112/CE, conservan su vigencia hasta el 31 de diciembre de 2008, siempre y cuando durante dicho plazo de tiempo la Comisión no introduzca alguna modificación normativa en el marco de la tributación de los servicios prestados por vía electrónica o en el de las obligaciones que han de cumplir los sujetos pasivos sometidos a dicho régimen.

II. ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN.

Señala el art. 163 bis.Uno de la LIVA que “Los empresarios o profesionales no establecidos en

⁸ Como ya hemos tenido oportunidad de precisar, la justificación de esta medida se halla en la imposibilidad de adoptar disposiciones relativas al lugar de suministro de los servicios y a la configuración de un instrumento de carácter más general en materia de servicios electrónicos, así como en el dato de que no se han visto alteradas las distintas circunstancias de hecho y de derecho que motivaron la primera prórroga hasta finales de 2006. A juicio de RAMOS PRIETO, J. y ARRIBAS LEÓN, M., “El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Comercio Electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 15, 2006, pág. 57, una vez adoptada la decisión de prorrogar transitoriamente la vigencia de este régimen particular de tributación en el IVA, “Sería conveniente conocer y evaluar cómo han venido funcionando algunos elementos que consideramos fundamentales para que su aplicación resulte satisfactoria, tanto para los agentes del sector como para los intereses financieros de la Hacienda de los Estados miembros”. Se refieren concretamente los citados autores a cuestiones tales como el derecho de las personas que prestan servicios por vía electrónica a ser asistidos por las Administraciones tributarias nacionales de cara a conocer en línea el estatuto de sus clientes (esto es, si se trata o no de una persona o entidad sujeta al Impuesto), los cauces de intercambio de información existentes entre el Estado miembro de identificación y los Estados miembros de consumo (caso de las declaraciones de alta, modificación o cese, declaraciones-liquidaciones, etc.), o la eficacia de los procedimientos establecidos para hacer efectiva la redistribución de los importes recaudados entre el primero y los segundos en proporción a las prestaciones de servicios devengadas en sus respectivos territorios.

la Comunidad que presten servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional y que estén establecidas en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual, podrán acogerse al régimen especial previsto en el presente capítulo”.

Nos hallamos en consecuencia ante un régimen especial aplicable únicamente a una clase de prestaciones de servicios. En efecto, el legislador se inclina por la adopción de una serie de criterios especialmente restrictivos a la hora de precisar qué sujetos intervienen en el desarrollo de las operaciones, excluyendo de su ámbito de aplicación a los proveedores de terceros países que transfieran digitalmente servicios a empresarios o profesionales radicados en el seno de la Unión Europea.

Todas aquellas obligaciones tributarias surgidas de la prestación de estos servicios digitales pasan a ser asumidas por los receptores como consecuencia de la aplicación del mecanismo relativo a la inversión del sujeto pasivo establecido en el art. 84.Uno.2º.a) de la Ley 37/1992. Ello determina que el prestador del servicio extracomunitario no asuma ninguna obligación material o formal para con la Hacienda Pública del Estado miembro donde el cliente desarrolla su actividad económica.

Al amparo de lo dispuesto en el citado art. 163.bis.Uno de la Ley del IVA, el prestador del servicio ha de ser en todo caso un “sujeto pasivo o empresario o profesional no establecido en territorio comunitario”, debiendo entender por tal, según la letra a) del apartado Dos del citado precepto, a “Todo empresario o profesional que no tenga la sede de su actividad económica en la Comunidad ni posea un establecimiento permanente en territorio de la Comunidad ni tampoco tenga la obligación, por otro motivo, de estar identifica-

do en la Comunidad conforme al número 2º del apartado uno del artículo 164 de esta Ley o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros”.⁹

¿Podrá tener la consideración de “sujeto pasivo o empresario o profesional no establecido en territorio comunitario” un prestador comunitario cuya sede se encuentre radicada en el mismo Estado miembro que el cliente o en otro distinto? La respuesta a esta cuestión ha de ser necesariamente negativa. En dicho caso el criterio de localización no será el lugar de residencia del consumidor, sino el del establecimiento del prestador. Y, tal y como han precisado RAMOS PRIETO y ARRIBAS LEÓN¹⁰, tampoco podrá tratarse de un empresario no comunitario que cuente con un establecimiento permanente en territorio de la Unión Europea, a pesar de que los servicios electrónicos que preste con destino a éstas provengan del país tercero donde tiene la sede de su actividad económica.

Por otra parte, a pesar de no estar establecido en el ámbito territorial comunitario, el prestador de servicios no residente quedará configurado como sujeto pasivo del Impuesto, sin necesidad de tener que nombrar a un representante fiscal en el interior del país que actúe como deudor ante la Hacienda acreedora. En este sentido señaló expresamente el art. 26. *quáter*.B.10 de la antigua Sexta Directiva (actual art. 204, apartado 1, párrafo tercero de la Directiva 2006/112/CE) que no será de aplicación al sujeto pasivo no establecido en la Unión Europea que hubiera optado por el régimen

especial contenido en su día en el art. 21.2.b) de aquélla (de la antigua Sexta Directiva), precepto relativo a la consideración como deudor del Impuesto del representante fiscal designado en el interior del país por el sujeto pasivo no establecido.¹¹

¿Qué hemos de entender por “Estado miembro de identificación”? De conformidad con lo señalado en el art. 163. *bis*.dos de la LIVA (que no hace sino seguir lo dispuesto en la Directiva 2002/38/CE), tiene dicha consideración el Estado miembro por el que haya optado el empresario o profesional no establecido para declarar el inicio de su actividad como tal empresario o profesional en el territorio de la Comunidad. Y, por su parte, es “Estado miembro de consumo” aquél en el que se considera que tiene lugar la prestación de los servicios electrónicos conforme al art. 70.uno.4º.A).c) de la LIVA o norma equivalente de cualquiera de los restantes Estados miembros.

Por lo que respecta al adquirente del servicio, ha de tratarse de una persona o entidad que no tenga la condición de sujeto pasivo del IVA (consumidor final u organismo no comercial) y que se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en un Estado comunitario. Quedarían así excluidas todas aquellas ventas cuyos destinatarios lo fuesen empresarios o profesionales comunitarios, las cuales tributarían en el correspondiente Estado miembro mediante la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo.¹²

⁹ Idéntico criterio definitorio quedaba recogido en el art. 26 *quáter*.A).a) de la antigua Sexta Directiva (actual art. 358, punto 1 de la Directiva 2006/112/CE).

¹⁰ RAMOS PRIETO, J. y ARRIBAS LEÓN, M., “El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Comercio Electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica”, *ob. cit.*, pág. 40.

¹¹ Esta situación se produciría en aquellos supuestos en los que no existiese un instrumento jurídico de asistencia mutua con el país de la sede o de establecimiento del operador extracomunitario.

¹² Nótese por tanto que no se prohíbe al empresario o profesional incluido en el régimen especial la realización de operaciones diferentes de las comprendidas en el mismo (caso, por ejemplo, de las prestaciones de servicios efectuadas a empresarios comunitarios), siempre y cuando no determinen la obligación de identificarse a efectos del IVA en algún Estado miembro.

De cara a poder precisar el domicilio o la residencia habitual del receptor del servicio establece el art. 70.Uno.4º.A.c) de la LIVA en su párrafo segundo que se presumirá que aquél se encuentra establecido o es residente en el territorio de aplicación del IVA español cuando se realice el pago de la contraprestación del servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito radicadas en dicho territorio.

Es este un criterio que, a juicio de RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, constituye una extralimitación de la norma española ya que, en su opinión, *“La Directiva sólo establece que la residencia comunitaria del destinatario determina en esos casos la sujeción al impuesto de la operación. Pero no permite (...) presumir la residencia por el pago”*¹³. Una opinión distinta ha sido defendida por MARTOS GARCÍA¹⁴, para quien *“Presumir la realización del hecho imponible cuando se presenta resulta aceptable siguiendo un procedimiento cognoscitivo lógico, pese a que no exista certeza de que éste se produzca”*. A juicio de este autor el particular podrá remitir al prestador del servicio un documento físico o electrónico acreditativo de su residencia y, con ello, disponer de prueba que enerve los efectos de la presunción.

En todo caso resulta necesario que el sujeto pasivo no establecido pueda acceder a una información fidedigna sobre su cliente, debiendo repercutirle el IVA (tratándose de una persona que no adquiera la condición de empresario o profesional establecido o residente en la Unión Europea), excepto si tuviese constancia de que se trata de un sujeto pasivo identificado como tal en un determi-

nado Estado miembro.¹⁵

III. ANÁLISIS DEL ÁMBITO OBJETIVO.

El presente régimen especial resulta de aplicación a la totalidad de las prestaciones de servicios de comercio electrónico realizadas por el operador extracomunitario que deban considerarse ubicadas en el territorio de la Unión Europea y que tengan como destino a consumidores finales, ya se hallen radicados en un único Estado miembro o en varios de ellos. Así lo establece el art. 163 bis.apartado Uno.párrafo segundo de la LIVA, que sigue en este punto aquello que disponía el art. 26.quáter.B.1. de la antigua Sexta Directiva (actual art. 359 de la Directiva 2006/112/CE).

Los distintos servicios susceptibles de acogerse a este régimen son recogidos en el art. 70.Uno.4º.B) de la Ley 37/1992 sobre la base de lo dispuesto en el Anexo L de la antigua Sexta Directiva, habiendo sido objeto de desarrollo en los arts. 11 y 12 del Reglamento núm. 1777/2005, de 17 de octubre, por el que se establecían un conjunto de disposiciones de aplicación de aquélla. Señala el primero de los citados preceptos reglamentarios que *“Las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica contempladas en el artículo 9.2.e) de la Directiva abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y*

¹³) RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *“La adaptación del ordenamiento español a las últimas normas comunitarias acerca del gravamen indirecto del comercio electrónico”*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 267, 2003, pág. 84.

¹⁴) MARTOS GARCÍA, J. J., *Imposición indirecta del comercio electrónico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 288.

¹⁵) Precisamente a través de las bases de datos electrónicas que se hallan obligadas a mantener las Administraciones tributarias de los distintos Estados miembros (así lo exige el art. 27 del Reglamento CE núm. 1798/2003), éstas garantizan a aquellas personas que prestan sus servicios por vía electrónica la obtención de confirmación acerca de la validez del número de identificación a efectos del IVA de una persona determinada. Y es que en dichas bases de datos se incluye un registro de las personas a las que les ha sido asignado un número de identificación a efectos del IVA en el respectivo país. En definitiva, mediante el recurso a este mecanismo las Administraciones fiscales nacionales asisten a los operadores y ponen a su disposición un instrumento que les permite conocer on line si sus clientes constituyen o no una persona o entidad sujeta al Impuesto.

requieran una intervención humana mínima y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información”.

A continuación se añade en el citado precepto reglamentario una relación no exhaustiva ni definitiva de supuestos que quedan incluidos dentro de este concepto de servicio electrónico, siempre y cuando los mismos se presten a través de Internet o de una red electrónica. Es el caso de: el suministro de productos digitalizados en general (incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones); los servicios que permitan o presten apoyo a la presencia de particulares o empresas en una red electrónica, como un sitio o una página web; los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente; la concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, a través del cual los potenciales compradores realicen sus ofertas por medios automatizados, comunicándose la realización de una venta a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador; los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones represente una parte secundaria y subordinada¹⁶ y los servicios enumerados en el Anexo I a este art. 11 del Reglamento CE núm. 1777/2005.

Estos últimos servicios se concretan en los siguientes: suministro y alojamiento de sitios informáticos y mantenimiento a distancia de programas y de

¹⁶⁾ Se trata, en el presente caso, de paquetes de servicios que van más allá del simple acceso a Internet y que incluyen otros elementos tales como páginas de contenido con vínculos a noticias, etc.

equipos¹⁷; suministro de programas y su actualización¹⁸; suministro de imágenes, texto, información y puesta a disposición de bases de datos¹⁹; suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio²⁰; y suministro de enseñanza a distancia.²¹

Por su parte el art. 12 de este Reglamento CE núm. 1777/2005 se encarga de realizar una de-

¹⁷⁾ Dentro de esta primera prestación de servicios por vía electrónica habría que incluir, entre otros: el suministro en línea de espacio de disco a petición; el mantenimiento a distancia, automatizado y en línea, de programas; la administración de sistemas remotos; el almacenamiento de datos en línea en aquellos casos en los que los datos específicos se almacenan y obtienen electrónicamente y el alojamiento de sitios web y de páginas web.

¹⁸⁾ Esta prestación de servicios por vía electrónica comprende, entre otros: el suministro de programas destinados a bloquear la descarga de banners publicitarios; la descarga de controladores tales como aquellos que permiten interconectar el ordenador personal con equipos periféricos tales como impresoras; el acceso o descarga de programas informáticos y la instalación automatizada en línea de cortafuegos o de filtros de acceso a sitios web.

¹⁹⁾ La prestación por vía electrónica de esta clase de servicios comprende: el acceso o descarga de fondos de escritorio, así como de imágenes fotográficas o pictóricas o de salvapantallas; el contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas; la suscripción a periódicos y revistas en línea; las estadísticas de weblog y de sitios web; la información en línea generada de manera automática por programas informáticos derivada de la introducción de datos específicos por el cliente tales como los datos jurídicos o los de carácter financiero; las noticias en línea; el suministro de espacios publicitarios y el uso de motores de búsqueda y de directorios de Internet.

²⁰⁾ Estos servicios incluyen: el acceso o descarga de música en ordenadores personales y teléfonos móviles; el acceso a descargas de melodías, fragmentos musicales, tonos de llamada u otros sonidos; el acceso o descarga de películas; la descarga de juegos a ordenadores personales y teléfonos móviles y el acceso automatizado a juegos en línea que dependan de Internet o de otra red electrónica similar y en la que los jugadores se encuentren en lugares diferentes.

²¹⁾ Dentro de estas prestaciones de servicios quedan incluidas: la enseñanza a distancia automatizada que depende de Internet o de una red electrónica similar para poder funcionar y cuya prestación no necesita de intervención humana (caso, por ejemplo, de las aulas virtuales), excepto cuando Internet se utiliza como un simple instrumento de comunicación entre el profesor y el alumno; y los ejercicios realizados por el alumno on line y corregidos automáticamente sin intervención humana.

limitación negativa precisando la existencia de un conjunto de operaciones que, a diferencia de las anteriores, adolecen de la calificación de servicios electrónicos a efectos de clarificar el criterio de localización contemplado en el art. 9.2.e) de la antigua Sexta Directiva (actual art. 56, apartado 1, letras a) a f) de la Directiva 2006/112/CE).²²

¿Cuáles son las causas de exclusión previstas por el legislador que imposibilitan que un determinado sujeto registrado conforme a este régimen pueda continuar rigiéndose por el mismo? De conformidad con lo establecido en el art. 163 bis.apartado Tres de la Ley 37/1992, dictado al amparo de aquello que disponía el art. 26 *quáter* de la antigua Sexta Directiva, estas causas de exclusión pueden reducirse a cuatro.

En primer lugar, la pérdida de su objeto motivada por la presentación por parte del sujeto pasivo de una declaración de cese de las operaciones que motivan su aplicación comprendidas en el régimen. En segundo término, la pérdida de su objeto motivada por la existencia de hechos que posibiliten deducir

la finalización de las operaciones incluidas en el presente régimen especial. Han de existir por tanto indicios que permitan concluir que las operaciones incluidas en el régimen especial ya no se realizan²³. De cualquier manera, la presunción en cuestión ha de serlo *iuris tantum*, admitiendo la correspondiente prueba en contrario.

En tercer lugar, el incumplimiento sobrevenido de cualquiera de los requisitos exigidos para poder acogerse al régimen especial, circunstancia que tendrá lugar cuando el empresario o profesional no comunitario inicie operaciones de carácter distinto a las prestaciones de servicios electrónicos que le obliguen a identificarse como sujeto pasivo del IVA en un determinado Estado miembro²⁴, o bien cuando acometa la apertura de un establecimiento permanente dentro de la Unión. Y, finalmente, es causa de exclusión el incumplimiento reiterado o continuado de obligaciones impuestas por su normativa reguladora tales como la no presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones trimestrales o la falta de ingreso de las cuotas devengadas.

En todo caso la decisión acerca de la exclusión es competencia de las autoridades fiscales del Estado miembro de identificación. A nivel comunitario se encargó de precisar el art. 20.1 del Reglamento CE núm. 1777/2005, de 17 de octubre de 2005, sobre medidas de ejecución de la antigua Sexta Directiva (medida obligatoria de aplicación directa a los Estados miembros al regularse a través de reglamento), que el Estado miembro de identificación dejaría fuera a un sujeto pasivo no establecido que estuviese acogido al régimen especial previsto en el

²²) Dentro de esta amplia lista de operaciones no consideradas como servicios electrónicos a efectos del criterio de localización cabe indicar las siguientes: los servicios telefónicos prestados a través de Internet así como aquellos otros que incluyan un elemento de video (servicios de videofonía); el acceso a Internet y a la World Wide Web; los servicios de ayuda telefónica; los servicios de enseñanza prestados exclusivamente por correspondencia; los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se realicen las pujas; los servicios de profesionales tales como los de abogados y consultores financieros que asesoren a sus clientes por correo electrónico; los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor de Internet o a través de una red electrónica; los servicios de reparación física no conectados a equipos informáticos; los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea y los de publicidad tales como los incluidos en periódicos o por televisión; los servicios de radiodifusión y televisión regulados en el art. 9.2.e).apartado 2. letra e). 11º de la Directiva 77/388/CEE; los servicios de telecomunicaciones, a efectos de lo dispuesto en el art. 9.2.e). 11º de la Directiva 77/388/CEE y las entregas de los siguientes bienes: mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica; CD-ROM, disquetes o medio tangible de carácter similar; material impreso como libros, boletines, periódicos o revistas; CDs y cassettes de audio; cintas de video o DVD y juegos en CD-ROM.

²³) Por ejemplo, el hecho de que a lo largo de varios trimestres no se haya presentado la declaración-liquidación.

²⁴) Nos referimos concretamente a aquellos supuestos en los que tiene lugar la realización de operaciones para consumidores finales, distintas de los servicios electrónicos, gravadas por el IVA de algún Estado miembro y respecto de las cuales sea sujeto pasivo el empresario no comunitario.

art. 26 *quáter*, parte B) de la antigua Sexta Directiva cuando, a lo largo de un trimestre correspondiente al año natural aquél incurriese, como mínimo, en uno de los motivos anteriormente indicados.

Como consecuencia de esta exclusión el sujeto pasivo debe presentar una declaración-liquidación por la totalidad del trimestre, reflejando dentro de ella los servicios electrónicos ejecutados con anterioridad al instante en el que se disponga la exclusión. En efecto, respecto de aquellos servicios electrónicos que hubiesen sido efectuados con anterioridad a la exclusión pero durante el trimestre natural en el que ésta se hubiese producido, el sujeto pasivo no establecido ha de presentar una declaración sobre todo el trimestre²⁵. Ahora bien, el requisito de presentación de esta declaración no afecta a la eventual obligación de figurar en el registro en un Estado miembro, de acuerdo con lo previsto en las disposiciones ordinarias.

Dentro de nuestro ordenamiento interno la Orden HAC/1736/2003 atribuye en su apartado Quinto dicha competencia a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al disponer que cuando esta tenga conocimiento de que ha acontecido alguna circunstancia que determine esa inaplicabilidad, iniciará de oficio el procedimiento con la finalidad de excluir al prestador de servicios del régimen especial. El inicio del procedimiento de exclusión ha de ser comunicado por vía telemática al prestador no establecido para que éste formule las alegaciones que considere oportunas en un plazo de quince días. Y, una vez efectuadas las citadas alegaciones, la AEAT resolverá aquello que proceda.

IV. ¿ES APLICABLE EL RÉGIMEN ESPECIAL A LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA DE CARÁCTER VOLUNTARIO?

²⁵ Así se encargaba de precisarlo el art. 26 *quáter*, parte B, apartado 5 de la antigua Directiva 77/388/CEE (actual art. 364 de la Directiva 2006/112/CE).

A la hora de tratar de responder a esta cuestión se ha de señalar, de entrada, que ni el art. 26 *quater* de la antigua Sexta Directiva ni el art. 163 *bis* de la LIVA aluden expresamente al carácter voluntario de este régimen especial, si bien este segundo precepto parece admitirlo de manera implícita al afirmar que los sujetos pasivos establecidos fuera de la Unión "podrán acogerse" al mismo.

En la actualidad la generalidad de la doctrina reconoce el carácter voluntario o potestativo del régimen²⁶, lo que determina que el operador extracomunitario puede decidir si se acoge o no al mismo así como, en el primer caso, y siendo varios los Estados en los que se hallasen domiciliados o tuviesen su residencia habitual los adquirentes de sus servicios electrónicos, en qué Estado miembro de la Unión Europea va a ejercitar dicha opción.

Por lo que respecta al operador no comunitario encargado de facilitar la prestación de servicios por vía electrónica a consumidores finales comunitarios que utilizan materialmente dichos servicios en sus respectivos Estados miembros, en el supuesto de que manifestase su renuncia a la aplicación del régimen especial, podría optar por crear un establecimiento permanente en un determinado país de la UE, o bien identificarse y darse de alta en calidad de prestador

²⁶ Baste citar en este sentido, entre otros, los trabajos de DE BUNES IBARRA, J. M. y SÁNCHEZ GALLARDO, F. J., "La Directiva 2002/38/CE, de 7 de mayo, sobre tributación en el IVA de ciertas prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica", *Impuestos*, tomo II, 2003, pág. 90, DE BUNES IBARRA, J. M. (Coord.), *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, Ciss, Valencia, 2006, pág. 143, SÁNCHEZ GALLARDO, F. J. (Dir.), *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*, 6ª ed., CISS, Valencia, 2006, pág. 1.409, GARCÍA NOVOA, C., "El IVA y el comercio internacional en el marco de la Unión Europea", *Temas Tributarios de Actualidad*, núm. 16, 2004, pág. 42, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., "La adaptación del ordenamiento español a las últimas normas comunitarias acerca del gravamen indirecto del comercio electrónico", *ob. cit.*, pág. 90, VICTORIA SÁNCHEZ, A., "Novedades introducidas por la Ley de Medidas Fiscales para el año 2003 en materia de IVA (Ley 53/2002)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 240, 2003, pág. 129 y VILLAVERDE GÓMEZ, B., "El IVA y el comercio electrónico: la situación en España", *Temas Tributarios de Actualidad*, núms. 16-18, 2004, pág. 75.

no establecido en cada uno de los Estados miembros en los que realice actos susceptibles de gravamen.

V. PRINCIPALES CUESTIONES DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA.

Tal y como han señalado RAMOS PRIETO y ARRIBAS LEÓN²⁷, el esquema de tributación previsto para los servicios *on line* prestados por vía electrónica se caracteriza por plantear, de entrada, una diferenciación entre el Estado miembro de identificación y el Estado o Estados miembros de consumo.

Se trata de una distinción recogida en el art. 163 *bis*, apartado Dos, letras c) y d) de la LIVA y a la que se refería igualmente el art. 26 *quáter*, apartado A), letras c) y d) de la antigua Sexta Directiva (actual art. 358, puntos 3) y 4) de la Directiva 2006/112/CE). Como ya apuntamos con anterioridad, definía la letra c) del art. 26 *quáter*, apartado A) de la Sexta Directiva el “Estado miembro de identificación” como “El Estado miembro por el que haya optado el sujeto pasivo no establecido para declarar el inicio de su actividad como tal sujeto pasivo en el territorio de la Comunidad”. Por su parte la letra d) de este art. 26 *quáter*, apartado A) de la Sexta Directiva contenía la siguiente definición de “Estado miembro de consumo”: “Estado miembro en el que se considera que tiene lugar la prestación de los servicios electrónicos”.

¿Cabe la posibilidad de que exista más de un Estado miembro de identificación por cada sujeto pasivo? La respuesta a esta cuestión ha de ser necesariamente negativa. Sólo habrá un Estado miembro de identificación por cada sujeto pasivo, a saber,

²⁷ RAMOS PRIETO, J. y ARRIBAS LEÓN, M., “El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Comercio Electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica”, *ob. cit.*, pág. 45.

aquel que seleccione el operador extracomunitario con voluntad de someterse a la aplicación del régimen especial. Existe plena libertad para escoger cualquiera de los Estados miembros de la UE, pero el obligado tributario ha de registrarse en una única Administración tributaria nacional ante la que debe cumplir la totalidad de sus obligaciones materiales y formales derivadas del devengo del Impuesto.

En cambio, dependiendo de donde se hallen establecidos los consumidores o receptores de los servicios gravados, las operaciones comerciales de cada sujeto pasivo podrán realizarse en un único Estado miembro de consumo o en varios diferentes. Téngase presente que el registro en un Estado miembro habilita para prestar servicios mediante el sistema de transmisión digital a los consumidores de todos los Estados comunitarios, independientemente de dónde tengan su domicilio o su residencia habitual.

A la hora de proceder a la cuantificación de la deuda tributaria cabe la posibilidad de que se produzca la aplicación de tipos de gravamen diferentes en función de los Estados miembros de consumo. Y es que, a pesar de que las operaciones de comercio digital tributan siempre al tipo de gravamen general o normal (el 16% en nuestro caso), siendo excluidas además en su día por la Sexta Directiva de la lista de operaciones que pueden beneficiarse de la aplicación de tipos reducidos, el hecho de que el sujeto pasivo origine hechos imponible localizados en varios Estados miembros de consumo adquiere una incidencia considerable a la hora de precisar el importe de la deuda tributaria.

A priori, en cada operación realizada el empresario o profesional deberá repercutir el IVA aplicando el tipo de gravamen vigente en el Estado donde resida habitualmente o donde se halle domiciliado el destinatario del servicio electrónico. Ciertamente se trata de una regla que viene a complicar la determinación

de la cuota en aquellos casos en los que sean varias las legislaciones nacionales concurrentes²⁸. Así, a juicio de MARTOS GARCÍA, *“Un régimen impositivo basado en que operadores situados a lo largo de todo el planeta, con lenguas distintas a las de los Estados miembros, tengan que conocer la normativa comunitaria de cada uno de ellos y cumplir de forma voluntaria las obligaciones de repercusión e ingreso del impuesto, máxime cuando en caso de incumplimiento las consecuencias punitivas son, en la práctica, de escasa o nula efectividad, resulta inverosímil”*.²⁹

Sin embargo alternativas tales como admitir que se realice siempre la repercusión de acuerdo con el tipo de gravamen previsto en el Derecho del Estado miembro de identificación parecen de difícil plasmación práctica, dado el riesgo de deslocalización que podría llegar a plantearse, al posibilitar que los operadores extracomunitarios pudieran registrarse en aquellos Estados comunitarios donde el Impuesto ofrece una cuantía más baja.

Dentro de nuestro sistema tributario es la Orden HAC/1736/2003 la encargada de precisar, a la hora de ofrecer las instrucciones necesarias para cumplimentar el Modelo 367, el listado de los tipos impositivos vigentes en cada uno de los Estados miembros.

Una de las principales consecuencias derivadas de la aplicación de este régimen especial es que la sujeción al mismo no determina una vulneración del carácter “plurifásico” que tradicionalmente ha inspirado la concepción del IVA como tributo en cascada

²⁸ Nuestro tipo impositivo (16%) es aplicado por otros Estados como el alemán. Por debajo de él, Chipre y Luxemburgo aplican un 15%. Y por encima el tipo oscila desde el 19% (aplicado, entre otros, por Eslovaquia, República Checa, Portugal, Holanda y Grecia) hasta el 25% (caso de Suecia, Hungría o Dinamarca), pasando por tipos impositivos del 22% (en Polonia y Finlandia), del 21% (Irlanda y Bélgica), del 20% (caso de Italia, Eslovenia o Austria) o del 19,6% en Francia.

²⁹ MARTOS GARCÍA, J. J., “Modelo alternativo a la propuesta institucional sobre la imposición del comercio electrónico (y III)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 238, 2002, pág. 63.

y de conformidad con el cual el sujeto pasivo satisface el impuesto correspondiente a la prestación por él efectuada y, con posterioridad, recupera el tributo correspondiente a las adquisiciones procedentes de sus proveedores.

Ahora bien en el presente caso, en lugar de acudir al mecanismo habitual consistente en practicar las deducciones de las cuotas devengadas por cada una de las declaraciones-liquidaciones presentadas, el empresario o profesional establecido fuera del territorio comunitario adquiere el derecho a la devolución de las cuotas que hubiese soportado en el desarrollo de su actividad, devolución que queda condicionada al cumplimiento de diversos requisitos.

En primer lugar, la solicitud de reembolso ha de presentarse en los Estados miembros de identificación o de consumo donde hayan sido soportadas las cuotas. Se trata de un procedimiento que quizás no favorezca en exceso la finalidad del presente régimen especial de facilitar y simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.³⁰

³⁰ Dada esta situación, desde distintos sectores de la doctrina se han propuesto otras alternativas. Así, por ejemplo, sostiene MARTOS GARCÍA, J. J., *Imposición indirecta del comercio electrónico*, ob. cit., págs. 269 y 270, que “Una medida más acorde habría sido permitir la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la Comunidad en la misma autoliquidación trimestral que presentasen en la jurisdicción donde se hubiesen registrado (...) El problema de la reasignación de ingresos quedaría solucionado con el sistema de transferencia de fondos entre Estados instaurado. Para que las devoluciones las soportaran los Estados que realmente recaudaron el Impuesto bastaría con trasladar el mecanismo utilizado para las ventas, de manera que los prestadores acogidos al régimen especial desglosasen también para cada Estado miembro el volumen de adquisiciones y de IVA soportado en cada uno. En base a esta información el Estado de registro podría solicitar al resto de Estados la restitución de las cuotas de IVA recaudadas por éstos y devueltas por aquel al operador no establecido acogido al régimen especial (...) El escollo de la verificación de la información suministrada por el prestador sería fácilmente superable si se mejoran los mecanismos de intercambio de información intracomunitarios, cuyo funcionamiento actual se aleja sensiblemente de la eficacia y eficiencia que se les debe exigir”. Véase en este mismo sentido RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “La adaptación del ordenamiento español a las últimas normas comunitarias acerca del gravamen indirecto del comercio electrónico”, ob. cit., pág. 96.

Por lo que respecta a aquellos sujetos pasivos que hubiesen soportado cuotas en España, es el art. 163 *quáter* de la LIVA el encargado de establecer las condiciones materiales y procedimentales necesarias para que aquéllos puedan obtener el reembolso del Impuesto. Así, en primer lugar, ha de tratarse de cuotas soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en el territorio de aplicación del IVA español. Los bienes o servicios adquiridos o importados han de destinarse a la prestación de servicios por vía electrónica. Por último, el ejercicio de este derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportadas ha de ajustarse al procedimiento específico regulado en el art. 119 de la LIVA para tramitar las devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en la Península y Baleares.

En todo caso debe tenerse presente que la efectividad de este derecho de devolución no se halla supeditada a la existencia de una reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales del Estado miembro de identificación. En efecto, el ejercicio del derecho no se condiciona a que el Estado donde se encuentre establecido el operador extracomunitario otorgue un derecho análogo a los sujetos pasivos establecidos en España, y tampoco a que el sujeto pasivo nombre un representante ante la Administración tributaria española.

VI. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES OBLIGACIONES FORMALES Y REGISTRALES IMPUESTAS A LOS SUJETOS PASIVOS INCLUIDOS EN EL RÉGIMEN ESPECIAL.

Tal y como ya hemos tenido oportunidad de precisar, al amparo de aquello que disponía la Directiva 2002/38/CE, la principal característica del presente régimen especial reside en facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los operadores económicos no establecidos que presten servicios por vía

electrónica para lo cual, en aplicación de dicho régimen, cualquier operador económico que suministre servicios por vía electrónica a personas no sujetas al Impuesto en la Comunidad puede optar, careciendo de otra identificación a efectos fiscales en aquélla, por la identificación en un solo Estado miembro.

Ahora bien, el hecho de que se facilite este cumplimiento de las obligaciones fiscales exige igualmente el cumplimiento de un conjunto de contrapartidas de carácter formal, las cuales no son otras que las previstas en el art. 163 *ter* de la Ley reguladora del Impuesto.

Así las cosas, y tal y como se establece además en el Preámbulo de la Orden HAC/1736/2003, debido a la propia naturaleza de los servicios prestados a través del presente régimen especial se hace necesario que tanto el cumplimiento del conjunto de las obligaciones materiales de pago previstas como el de las obligaciones formales que a continuación serán analizadas se verifique a través del oportuno soporte informático, empleándose así medios telemáticos como canal de comunicación con la Administración tributaria, y obviándose el empleo de documentación física, la designación de un representante fiscal o la propia presencia del interesado en las oficinas administrativas.

¿Cuáles son estas obligaciones formales a las que nos referimos? En primer lugar, la declaración por vía electrónica del inicio, la modificación o el cese de la actividad efectuada por el sujeto pasivo incluido en ella, a la que se refiere el art. 163 *ter* apartado Uno.a) de la LIVA, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 26 *quáter* apartado B.2 y .3 de la antigua Sexta Directiva.

A través de esta declaración de alta el prestador de servicios electrónicos que, acogido al régimen especial, elija España como Estado miembro

de identificación ha de presentar ante la AEAT su declaración de alta en dicho régimen, facilitándose así al Estado miembro de identificación un conjunto de datos informativos personales relativos al prestador de los servicios (a saber, nombre, dirección postal y dirección de correo electrónico) y a su actividad económica (direcciones electrónicas de los sitios de Internet desde los que, en su caso, opere, y número de identificación fiscal empleado ante la Administración fiscal del territorio tercero donde tenga la sede de su actividad), así como una declaración en la que el sujeto pasivo manifieste carecer de identificación a efectos de la aplicación de un impuesto análogo al IVA en otro Estado miembro. Cualquier eventual alteración de dichos elementos ha de ser comunicada a la Administración tributaria competente mediante la oportuna declaración.³¹

Tan pronto como la Administración del Estado miembro de identificación reciba esta comunicación de inicio de actividad procederá, una vez realizadas las verificaciones y comprobaciones que considere oportunas, a asignar y notificar a través de medios electrónicos un número individual de identificación al sujeto pasivo que se halle no establecido en territorio comunitario. Dicho número es denominado por la Orden HAC/1736/2003 "Número de Operador Extracomunitario" (NOE).³²

³¹ De cara a realizar esta declaración el interesado ha de conectarse a la página de la AEAT en Internet (dirección www.agenciatributaria.es) y, dentro del apartado habilitado para el alta en el régimen especial, cumplimentar el formulario que aparezca en pantalla. En dicho formulario han de hacerse constar los datos que figuran en el Anexo I a la Orden HAC/1736/2003, de 24 de junio, así como la declaración de que carece de identificación en otro Estado miembro a la que se ha hecho referencia con anterioridad.

³² En definitiva, una vez cumplimentada la declaración de alta la AEAT proporciona al prestador de servicios un código de usuario-clave o, en su caso, algún otro mecanismo de identificación equivalente, con los que podrá realizar, si así procediese, la descarga del Número de Operador Extracomunitario a que se refiere el Apartado Tercero de la Orden, efectuando las comprobaciones con la AEAT que puedan derivarse de la aplicación del régimen especial. Ello ha de ser notificado además por vía electrónica.

Tal y como acabamos de precisar, a tenor de los datos consignados por el prestador de servicios en la declaración de alta, la Agencia Estatal de Administración Tributaria puede efectuar aquellas comprobaciones que considere oportunas respecto del cumplimiento de las condiciones exigibles para la aplicación del régimen especial. Pues bien, si de dicha comprobación se dedujera que no se cumplen tales condiciones, así como en el supuesto de que la declaración de alta fuese incompleta o se constatará la necesidad de proceder a clarificar determinadas circunstancias a efectos de verificar las citadas condiciones, se requeriría por vía electrónica al declarante la subsanación o aclaración de aquéllas en un plazo de diez días. Y, no produciéndose dicha subsanación, la Agencia procedería a archivar la solicitud sin más trámite, pudiendo igualmente rechazarse las declaraciones de alta de los prestadores de servicios que hubiesen sido excluidos del registro de identificación en cualquier otro Estado miembro.

En el supuesto de que la declaración de alta fuese admitida, la AEAT se lo comunicaría así al interesado por medio de correo electrónico, pudiendo acceder el prestador de servicios a partir de ese preciso instante al menú de operadores registrados de la página en Internet de la Agencia y descargar el Número de Operador Extracomunitario (NOE) que le hubiese sido asignado.

El prestador de servicios no establecido identificado en España ha de declarar además a la AEAT toda modificación que se produzca respecto de los datos comunicados. Dicha declaración ha de efectuarse a través de menú de operadores registrados en la página de la AEAT en Internet (dirección www.agenciatributaria.es).

Por lo que respecta a la declaración de cese del régimen especial, el prestador debe declarar a la AEAT el cese de sus actividades de prestación de

servicios en el ámbito de la Unión Europea, así como cualquier otro hecho que determine la inaplicabilidad del régimen especial. Para ello será necesario que el empresario acceda al menú de operadores registrados y cumplimente los datos relativos a su nueva situación. Esta declaración ha de efectuarse en el plazo de un mes a partir del día siguiente a aquél en que se produzca el cese de la actividad o el hecho que hubiese motivado la inaplicabilidad del régimen.

Si la Agencia tuviese conocimiento de haberse producido alguna circunstancia que determinara esta inaplicabilidad, iniciaría de oficio el procedimiento destinado a excluir al prestador de servicios del régimen especial³³. En todo caso el inicio de este procedimiento de exclusión del régimen será comunicado, por vía telemática, al prestador no establecido, para que efectúe las alegaciones que estime pertinentes en un plazo de quince días. Y vistas, en su caso, las alegaciones efectuadas, la Agencia resolverá lo que proceda.

Finalmente conviene tener presente que este procedimiento de identificación comprensivo de la declaración de inicio, modificación o cese no resulta incompatible con la posibilidad de que los distintos Estados miembros de consumo puedan, a su vez, mantener sus propios sistemas de identificación fundamentados en la información que hubiera sido utilizada para aquél.

La segunda gran obligación que ha de ser cumplimentada por los sujetos pasivos incluidos en este régimen especial es la relativa a la presentación de declaraciones-liquidaciones trimestrales, con el consi-

guiente ingreso de la cuota tributaria.

Es concretamente a partir del instante en el que el régimen especial comienza a proyectar sus efectos cuando el sujeto pasivo queda obligado a presentar periódicamente por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA correspondiente a cada trimestre natural. Y ello al margen de que suministre o no servicios *on-line* durante dicho espacio de tiempo, tal y como dispone el art. 163 *ter* apartado Uno letras b) y c) de la LIVA, en cumplimiento de aquello que establecía el art. 26 *quáter* apartado B.5 a 7 de la antigua Sexta Directiva.

A este respecto se encarga de precisar el art. 20.3 del Reglamento CE núm. 1777/2005 que cada trimestre tiene la consideración de período declarativo independiente. Significa ello que, tras la presentación de una declaración-liquidación, cualquier cambio que desee introducirse con respecto a las cifras incluidas en aquélla únicamente podrá efectuarse mediante una modificación de la propia declaración y no a través de ajustes en una declaración posterior.³⁴

Esta declaración-liquidación a la que nos referimos es denominada por nuestro legislador "declaración-liquidación periódica del régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica", debiendo presentarse en el plazo de veinte días a partir de la finalización del período a que se refiera la declaración y constando en ella la información necesaria para determinar la cuantía del Impuesto devengado en cada Estado miembro. A tal efecto se utiliza el Modelo 367 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Régimen Especial. Servicios prestados por vía electrónica. Declaración trimestral" aprobado por

³³⁾ *Recuérdese a este respecto que es causa de exclusión del régimen especial la concurrencia de cualquiera de las siguientes circunstancias: la existencia de hechos que permitan presumir que sus operaciones incluidas en este régimen especial han concluido; el incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse al régimen especial; y el incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa reguladora del régimen especial.*

³⁴⁾ *Al mismo tiempo, las cuotas abonadas al presentar cada auto-liquidación corresponden exclusivamente a la misma, con lo que un eventual cambio posterior de los importes satisfechos habrá de realizarse necesariamente con referencia a esa declaración-liquidación, sin que pueda consignarse o ajustarse en otra declaración posterior.*

el Apartado Sexto de la Orden HAC/1736/2003, que ha de ser obligatoriamente cumplimentado por vía telemática.³⁵

Dentro de este Modelo ha de hacerse constar, además del número de identificación asignado al obligado tributario y del importe global de la deuda tributaria susceptible de ser ingresada en el Estado miembro de identificación, una información desglosada para cada uno de los Estados miembros de consumo en los que se considere que han sido prestados los servicios electrónicos relativa a dos cuestiones: el valor total (excluido el IVA) de la contraprestación percibida por los servicios prestados a lo largo del período comprendido en la liquidación, y la cantidad global del Impuesto correspondiente al Estado miembro de que se trate, con indicación del tipo impositivo aplicable.³⁶

Si a lo largo del período objeto de declaración-liquidación el declarante no hubiera efectuado prestación alguna de servicios objeto de este régimen especial en el ámbito de la Unión Europea lo haría constar así en el modelo de declaración, remitiéndola a continuación a la AEAT en la forma anteriormente indicada. Y, tratándose de rectificaciones correspondientes a períodos anteriores, el declarante debe comunicar este hecho por correo electrónico a la Agencia, la cual indicaría también, a través de la misma vía, el procedimiento a seguir.

Lógicamente la declaración-liquidación ha de

³⁵⁾ Tal y como hemos señalado la declaración es de carácter trimestral. Y es que, de momento, no se contempla la presentación de una declaración mensual tratándose de grandes empresas, así como tampoco la ampliación del plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al último trimestre a todo el mes de enero.

³⁶⁾ En efecto, por cada Estado miembro de consumo en el que se haya devengado el Impuesto debe hacerse constar el valor total de los servicios prestados por vía electrónica correspondientes al período de declaración, así como la cantidad global de IVA correspondiente a cada Estado miembro y el importe total resultante de la suma de todas estas.

realizarse en euros. Significa ello que si la contraprestación de la operación hubiese quedado fijada en moneda distinta del euro, su importe habría de convertirse a la moneda común. Para ello deberá aplicarse el tipo de cambio válido correspondiente al último día del período de declaración, de acuerdo con los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para dicho día o, si no hubiera aplicación relativa al mismo, para el día siguiente.

Cabe destacar que la cuota tributaria derivada de este conjunto de autoliquidaciones trimestrales será siempre positiva (a ingresar) o bien reflejará, en su caso, la ausencia de actividad³⁷. Y es que el sujeto pasivo no se halla facultado para deducir las eventuales cuotas soportadas, las cuales terminan siendo recuperadas a través de un procedimiento específico de devolución.

En todo caso, al tiempo de presentar la correspondiente declaración-liquidación el sujeto pasivo deberá efectuar el pago de la deuda tributaria en la cuenta bancaria que designe el Estado miembro de identificación, ya sea en euros (tratándose de un Estado que haya accedido a esta fase de la Unión Económica y Monetaria) o en la moneda nacional de que se trate (en otro caso).

Tradicionalmente ha sido el Reglamento CE/1777/2005, de 17 de octubre de 2005, sobre medidas de ejecución de la antigua Sexta Directiva, el encargado de establecer que el Estado miembro de identificación que haya percibido una suma superior a la que se desprende de la declaración presentada con arreglo al antiguo art. 26 *quáter*, parte B), apartado 5 de la antigua Sexta Directiva, debe proceder a reembolsar directamen-

³⁷⁾ A este respecto la Orden HAC/1735/2003 establece el procedimiento a seguir en el caso de que la declaración-liquidación a presentar sea con resultado a ingresar, precisando además que a través de vía electrónica se validará el Modelo 367 con un código electrónico, efectuándose posteriormente el ingreso tras imprimir el citado Modelo.

te el importe excedentario al sujeto pasivo de que se trate.

En el supuesto de que el Estado miembro de identificación percibiese una suma correspondiente a una declaración que, con posterioridad, se descubriese incorrecta, y dicho Estado miembro ya la hubiese distribuido entre los Estados miembros de consumo, éstos deben proceder al reembolso directo del importe percibido en exceso al sujeto pasivo no establecido, informando al Estado miembro de identificación del ajuste realizado.³⁸

Por lo que respecta a las obligaciones registrales impuestas a las personas o entidades no residentes cuya actividad de comercio electrónico resulta gravada de acuerdo con este régimen especial, las mismas se concretan en la llevanza, mantenimiento y conservación de un Registro de las operaciones comprendidas en el mismo. Nos hallamos en el presente caso ante una fuente de información que ha de ser conservada durante un plazo de diez años contados para cada operación a partir del final del ejercicio en el que la misma hubiera tenido lugar.³⁹

Dispone el art. 163 *ter* apartado Uno.d) de la LIVA (de acuerdo con aquello que preveía el art. 26 *quáter* apartado B.9 de la antigua Sexta Directiva) que este Registro ha de contar con la "precisión suficiente" para que la Administración tributaria del Es-

tado miembro de consumo pueda comprobar si es correcta la declaración-liquidación trimestral del IVA en la que haya sido incluido el hecho imponible. Debido precisamente a ello dicho Registro ha de quedar a disposición de las Administraciones tributarias eventualmente interesadas en el conocimiento de su contenido, no ya sólo del Estado miembro de identificación, sino también del de consumo, las cuales pueden acceder al mismo previa solicitud cursada telemáticamente.

De cualquier manera, a pesar de que este conjunto de previsiones se hallan integradas en el plano normativo la Comisión Europea ha tenido oportunidad de manifestar su creencia de que la posibilidad de que las empresas de territorios terceros que opten por la aplicación de este régimen especial puedan quedar sujetas al ejercicio de controles administrativos por parte de diversos Estados miembros constituye una mera hipótesis de difícil aplicación práctica. Y es que, a pesar de que los Estados mantienen la potestad de llevar a cabo controles sobre aquellas actividades imponibles consumadas dentro de su territorio, cabe aludir a la existencia de una especie de "acuerdo tácito entre ellos" por virtud del cual todas las actuaciones de comprobación e inspección que procedan serán desarrolladas por la Administración del Estado miembro de identificación con el que mantenga contacto el sujeto pasivo.

Finalmente, la última gran obligación formal impuesta a los empresarios o profesionales no establecidos en la Unión Europea es la obligación de facturación, esto es, la obligación de expedir y entregar factura o documento sustitutivo en aquellos casos en los que el destinatario de las operaciones se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto. Dicha obligación es objeto de regulación en el art. 163 *ter* apartado Uno, letra e) de la LIVA.

³⁸ De cualquier manera, los importes correspondientes a las declaraciones del IVA efectuadas en el marco del régimen especial que contemplaba este art. 26 *quáter*, parte B) de la antigua Directiva 77/388/CEE no se redondean a la unidad monetaria más próxima, debiendo procederse únicamente a consignar y remitir el importe exacto de IVA.

³⁹ La amplitud de este período es objeto de crítica por RAMOS PRIETO, J. y ARRIBAS LEÓN, M., "El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Comercio Electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica", *ob. cit.*, pág. 50, para quienes "Aunque pueda encontrar cierta justificación por la eventual pluralidad de Haciendas nacionales implicadas, llama la atención la extensión y severidad de este plazo, frente a los cuatro años fijados en nuestro ordenamiento interno como plazo de prescripción en materia tributaria".

VII. LA PROYECCIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE TRANSMISIÓN DE INFORMACIÓN ENTRE ESTADOS MIEMBROS SOBRE EL RÉGIMEN ESPECIAL APLICABLE A LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA.

Como es sabido, uno de los principales instrumentos destinados a garantizar la armonización de la imposición sobre el volumen de negocios lo constituye la existencia de un sistema común de intercambio de información entre los Estados miembros. Tal y como se encarga de precisar el Reglamento CE núm. 1798/2003, las autoridades administrativas de los distintos Estados miembros se hallan obligadas a prestarse asistencia mutua y a colaborar en la correcta aplicación del IVA, evitando así la práctica del fraude y la elusión fiscal.

En aras de configurar un adecuado sistema de trasvase de datos cabe aludir a la existencia de un conjunto de normas y de procedimientos destinados a regular el intercambio electrónico de información relativa al impuesto devengado con motivo de la prestación de servicios de naturaleza virtual. Concretamente, son de aplicación los arts. 29 a 31 y 33 del citado Reglamento CE núm. 1798/2003, a través de los cuales se definen los principales mecanismos reguladores de la transmisión de información. Al amparo de lo dispuesto en el art. 34 de dicho Reglamento, las referidas normas son de aplicación mientras conserve su vigencia la Directiva 2002/38/CE.

¿Cuáles son estos mecanismos a los que nos referimos? En primer lugar, el Estado miembro de identificación asume la obligación de transmitir en formato electrónico la información contenida en las declaraciones de iniciación, modificación o cese del régimen a las autoridades competentes de los restantes Estados miembros dentro de los diez días siguientes al de finalización del mes en el que haya recibido la

información del sujeto pasivo no establecido, cuyo número de identificación ha de ser comunicado a aquéllas.

Constituye asimismo un deber del Estado miembro de identificación la transmisión por vía electrónica a los respectivos Estados miembros de consumo del conjunto de los datos reflejados por el obligado tributario en sus declaraciones-liquidaciones trimestrales⁴⁰. Dicha transmisión ha de realizarse igualmente en un plazo de diez días a contar desde la finalización del mes en el que se hubiese recibido el documento. Adicionalmente ha de facilitarse la información necesaria en aras de poder asociar cada ingreso a la declaración trimestral correspondiente.

La información obtenida por el Estado miembro de identificación al recibir todos estos documentos debe almacenarse y procesarse en la base electrónica de datos sobre transacciones intracomunitarias que el conjunto de los restantes Estados integrantes de la Unión Europea se hallan obligados a mantener, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 22 del Reglamento CE núm. 1798/2003.

Por último, todos aquellos cambios que puedan originarse en la cuantía del tipo impositivo normal o general vigente en un determinado Estado miembro han de ser inmediatamente notificados en forma electrónica a las autoridades competentes de los demás Estados, así como a la propia Comisión.

Recientemente el Reglamento (CE) núm. 143/2008 del Consejo, de 12 de febrero de 2008, ha venido a modificar el citado Reglamento (CE) núm. 1798/2003, en lo que se refiere a la introducción de modalidades de cooperación administrativa y al intercambio de información en relación

⁴⁰ Lógicamente esta operación habrá de realizarse previa conversión de los importes a euros tratándose de Estados que hubiesen solicitado que la declaración-liquidación se realice en una moneda nacional distinta.

con las normas sobre el lugar de prestación de servicios, los regímenes especiales y el procedimiento de devolución del IVA.

Concretamente el Consejo de Ministros de Economía de los distintos Estados de la UE alcanzó un compromiso en virtud del cual se aplaza del 2010 al 2015 la entrada en vigor del nuevo régimen de IVA para el sector servicios, introduciendo un mecanismo transitorio de compensación que permita al país de origen de las empresas retener parte de la recaudación del IVA generado por la prestación de servicios en el extranjero. Con carácter general el acuerdo adoptado prevé que en las operaciones del sector servicios se aplique, a partir del 2015, el tipo de imposición del país del cliente y no, como sucede actualmente, el del país de origen de la empresa.

Se trata de una medida que, con anterioridad, había sido reiteradamente vetada por Luxemburgo, que se veía directamente afectado, ya que la existencia en su territorio de un tipo impositivo inferior atraía enormemente a las empresas. En efecto, Luxemburgo se resistía a este cambio por temor a la deslocalización de las grandes empresas de telecomunicaciones y de comercio electrónico, en relación con las cuales se aplica en la actualidad un tipo del 15%.

Actualmente, cuando una empresa presta un servicio a un consumidor se aplica el IVA de la empresa. Sin embargo, tras la reforma operada se aplicará el IVA del consumidor, no ya sólo en los servicios electrónicos, sino también en los de telecomunicaciones y radiodifusión, así como en los de hostelería y de alquiler de vehículos, entre otros.

A nuestro juicio se trata de una circunstancia que podría llegar a originar una mayor complejidad y unos mayores trámites administrativos. De hecho, a la hora de fijar precios las empresas habrían de optar entre identificar el país de residencia del consumidor

antes de proceder a la prestación del servicio, en aras de ajustar al máximo el precio final, o bien fijar un precio predeterminado y arriesgarse a experimentar cambios en su margen, en función del tipo de IVA que finalmente haya de ser aplicado atendiendo al país de destino. Ahora bien también debe reconocerse, como aspecto positivo, que la competencia entre empresas pasará a depender únicamente de cuestiones de negocio y no de cuestiones fiscales. Y ello con independencia de que para las empresas el cambio operado tenga un coste administrativo muy significativo.

En resumen, a la luz de la reforma acordada se modifica el lugar de tributación del IVA sobre los servicios electrónicos, que pasa del país donde se halle la empresa a aquél en el que se localice el cliente. La medida entrará en vigor en el 2015 en lugar de en el 2010, como estaba previsto. De este modo el compromiso se aplaza del 2010 al 2015, siendo en este último año cuando se producirá la entrada en vigor del nuevo régimen del IVA para el sector servicios. Y, adicionalmente, se introduce un mecanismo transitorio de compensación que va a permitir al país de origen de las empresas quedarse con una parte (entre el 30 y el 15%) de la recaudación del IVA generada por la prestación de servicios en el extranjero.

Cabe plantearse a este respecto hasta qué punto la aplicación del citado mecanismo de reparto de ingresos podría llegar a convertirse en un precedente para futuras reformas de normas impositivas, pudiendo además generar una excesiva carga burocrática, tanto para empresas como para las Administraciones Públicas. Por otra parte, ¿Constituye la cesión de una parte del IVA al país de origen de la compañía una compensación por la futura pérdida de ingresos, así como por los costes administrativos de la gestión?

Desde la Comisión Europea se ha señalado que

la adopción de esta reforma determina una simplificación de las normas de IVA aplicables al sector servicios. Ahora bien hemos de reconocer que, al mismo tiempo, podría llegar a implicar una mayor complejidad administrativa y de control tributario. A mayor abundamiento, y dado que la aplicación de esta nueva regla podría prestarse a la realización de operaciones triangulares destinadas a la obtención de devoluciones ficticias del Impuesto, habrán de aprobarse, en el desarrollo reglamentario de la reforma, diversas reglas concretas antifraude destinadas a evitar abusos que podrían llegar a menoscabar la actual sencillez caracterizadora del sistema.

Como es sabido, en la actualidad, cuando una empresa de la UE presta un servicio a otra empresa repercute el IVA correspondiente que se aplique en el territorio donde la prestataria tiene su sede. Ello determina que la empresa cliente no se fije tanto en la calidad del servicio recibido como en el IVA que se le va a girar. Pues bien, con el cambio aprobado comenzará a aplicarse el IVA correspondiente al país donde tenga su sede la empresa que recibe el servicio, de manera tal que el tipo del Impuesto, a la hora de elegir, por ejemplo, una prestataria, deja de tener sentido.

Dentro de las mejoras previstas en la reforma aprobada se incluye, asimismo, la creación de una especie de "ventanilla única" para que las empresa puedan liquidar en su propio país las obligaciones de IVA derivadas de sus operaciones en Estados donde no tienen domicilio fiscal, encargándose el país de origen de la compañía de transmitir la información y el ingreso al país en el que se hubiese llevado a cabo la operación. En líneas generales la creación de esta "ventanilla única" persigue evitar que una determinada empresa con obligaciones fiscales en varios países tenga que relacionarse con la Administración tributaria de todos ellos, pudiendo hacerlo sólo con la del país donde tenga su sede.

Finalmente se acordó en el citado Consejo de Ministros estudiar la posibilidad de introducir tipos de IVA reducidos para la prestación de servicios que no afecten al mercado interior y solicitar a los distintos Estados miembros que revisen su legislación en aras de evitar que se penalice de manera injustificada a las multinacionales con presencia en varios países miembros, en aquellos casos en los que realizan una acertada operación de ingeniería fiscal destinada únicamente a reducir el importe de la factura impositiva, pero sin ánimo alguno de defraudar. A juicio de la Comisión, ha de ofrecerse a las compañías la posibilidad de demostrar, con derecho a revisión judicial, que sus operaciones responden a un objetivo empresarial de buena fe.

VIII. ANÁLISIS ESPECÍFICO DE LA OBLIGACIÓN DE REDISTRIBUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS.

Dada su condición de receptor de las declaraciones-liquidaciones y de los ingresos derivados de las mismas, el Estado miembro de identificación asume la obligación de transferir a cada uno de los Estados miembros de consumo aquella parte de la recaudación que resulte imputable a las prestaciones de servicios devengadas en su territorio.

Tal y como ya apuntamos con anterioridad, señala el art. 20.2 del Reglamento CE núm. 1777/2005 que, en el supuesto de que el Estado miembro de identificación hubiese percibido una suma correspondiente a una declaración-liquidación trimestral que posteriormente resultase ser incorrecta, habiendo procedido ya dicho Estado miembro a la distribución de los ingresos entre los restantes Estados miembros de consumo, estos últimos deben efectuar el reembolso directo del importe percibido en exceso al sujeto pasivo no establecido e informar al Estado miembro de identificación del ajuste realizado.

Por su parte los arts. 32 y 33 del Reglamento CE núm. 1798/2003 (de aplicación mientras se prolongue la vigencia de la Directiva 2002/38/CE) imponen al Estado miembro de identificación la obligación de garantizar que el importe ingresado por el operador no comunitario resulte transferido a la cuenta bancaria que indique cada uno de los Estados miembros de consumo donde se haya producido el devengo del Impuesto.⁴¹

El plazo máximo de tiempo previsto para cumplir dicho trámite, es decir, la transferencia que debe realizarse, se cifra, nuevamente, en diez días contados desde el final del mes en que se haya recibido el pago, de manera tal que en caso de impago parcial de la deuda tributaria el Estado miembro de identificación habrá de asegurarse de que la cantidad pagada es transferida a cada Estado miembro de consumo en proporción al importe devengado en su respectivo territorio, informando de dicha circunstancia por cauce electrónico a las autoridades competentes de aquél.⁴²

Por otra parte, con la finalidad de materializar esta redistribución interestatal de recaudaciones fiscales cada Estado miembro ha de notificar electrónicamente a la Administración competente de los restantes Estados los números de las cuentas bancarias habilitadas para recibir las transferencias. En la actualidad, dentro de nuestro ordenamiento, es la Orden HAC/665/2004 la encargada de regular esta cuestión, delimitando al efecto en su Apartado Primero tres procedimientos recaudatorios claramente diferenciados.

Un primer procedimiento recaudatorio, previsto en relación con los pagos efectuados mediante au-

⁴¹⁾ Una vez más volvemos a insistir en que dicha operación ha de realizarse previa conversión de las cantidades tratándose de Estados que hayan solicitado la práctica de la declaración-liquidación en una moneda nacional distinta.

⁴²⁾ Así lo establece el art. 32 del Reglamento núm. 1798/2003.

toliquidación por los sujetos pasivos, empresarios o profesionales no residentes en la Unión Europea que hayan elegido nuestro país como Estado miembro de identificación. Un segundo procedimiento recaudatorio, destinado a la realización de ingresos en el Tesoro Público por los restantes Estados miembros en concepto de liquidación de los importes por ingresos de IVA, la cual se vincula a las cantidades recibidas de empresarios o profesionales no residentes en el territorio comunitario e imputables a los servicios prestados por vía electrónica a consumidores finales⁴³. Y, finalmente, un tercer procedimiento recaudatorio diseñado respecto de la liquidación y pago susceptible de ser realizada a favor de otros Estados miembros de los ingresos de IVA procedentes de operadores extracomunitarios que tengan al Estado español como Estado de identificación. En estos casos ha de ser la Administración española la encargada de transferir las cantidades recibidas de empresarios y profesionales no residentes pero susceptibles de quedar imputadas a hechos imponibles devengados en otros Estados miembros de consumo.

En suma, cuando el prestador del servicio se haya dado de alta en nuestro país, dado que ingresará en la Hacienda Pública española la totalidad del IVA devengado por las operaciones realizadas en el ámbito comunitario, el Estado español ha de reintegrar al resto de los Estados miembros la parte correspondiente a las operaciones realizadas en cada uno de ellos, tal y como señaló la Directiva 2002/38/CE, del Consejo, de 7 de mayo⁴⁴. Siendo otro el Estado miembro de identificación, si el empresario o profesional prestase servicios por vía electrónica que, al amparo de lo establecido en el art. 70.uno.4º.A) c)

⁴³⁾ Estas cantidades deben haber sido recaudadas en dichos Estados miembros, siendo no obstante su lugar de devengo el Estado español al ser este último el Estado miembro de consumo donde reside el perceptor.

⁴⁴⁾ Precisamente con la finalidad de desarrollar esta materia la Orden HAC/665/2004, de 9 de marzo, viene a determinar el procedimiento y los trámites a seguir por la Hacienda Pública para dar cumplimiento a este conjunto de previsiones.

de la LIVA, debieran entenderse prestados en el territorio de aplicación del Impuesto, el ingreso del IVA devengado habrá realizarse a través de la presentación de la correspondiente declaración-liquidación en el Estado miembro de identificación, debiéndose cumplir en dicho Estado con el resto de obligaciones formales.⁴⁵

⁴⁵⁾ Dentro de estas obligaciones destaca la relativa a la llevanza de un registro conteniendo las operaciones incluidas en el régimen especial que permita la identificación de las realizadas en cada Estado miembro, así como la consistente en la expedición y entrega de factura o documento sustitutivo por las operaciones cuyo destinatario se halle establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

R

Referencias

RESOLUCIONES JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

RESOLUCIÓN 1/2008 - EXPEDIENTE 1/2008. IVA – Domicilio fiscal de las personas jurídicas.

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, 24 de noviembre de 2008

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Fernando de la Hucha Celador, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Administración del Estado contra la Diputación Foral de Bizkaia sobre el domicilio fiscal de la (ENTIDAD), que se tramita por esta Junta Arbitral con el número de expediente 1/2008.

I. ANTECEDENTES

1. Con fecha 12 de marzo de 2008 tuvo entrada en el registro de esta Junta Arbitral un escrito de planteamiento de conflicto del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Aunque en su encabezamiento no se indica cuál es

la Diputación Foral contra la cual se plantea dicho conflicto, de su contenido se deduce que ésta es la Diputación Foral de Bizkaia y que el conflicto versa sobre el domicilio fiscal de la entidad (ENTIDAD) en el ejercicio 2004.

2. El escrito de planteamiento expone en síntesis los siguientes antecedentes:

1º) Con fecha 12 de febrero de 2008 el "Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) notificó a la AEAT resolución por la que, entre otras disposiciones, declara la nulidad de pleno Derecho del acuerdo de cambio de domicilio adoptado por el Delegado de la AEAT en Valladolid el 20 de marzo de 2006. A juicio del Director General de la AEAT la nulidad de dicho acuerdo implica que la situación se retrotrae al momento anterior a su adopción, que resulta de las siguientes actuaciones:

A) A la vista de la propuesta del Jefe de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT en Castilla y León, el Delegado de la AEAT adoptó el acuerdo de inicio del procedimiento de cambio de domicilio establecido en el artículo 43.9 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del

País Vasco. La propuesta del Delegado consistía en el cambio del domicilio declarado por (ENTIDAD) en Valladolid, (DOMICILIO 1) al de (DOMICILIO 2) en Vizcaya.

B) El Servicio de Inspección Tributaria de la Diputación Foral de Bizkaia emitió un informe de fecha 21 de noviembre de 2005 en el que se concluía que no procedía el cambio de domicilio fiscal de (ENTIDAD) al Territorio Histórico de Vizcaya.

C) En vista de la discrepancia, la Delegación Especial de la AEAT en Castilla y León prosiguió el procedimiento de cambio de domicilio, en el que, tras la correspondiente puesta de manifiesto del expediente, la entidad interesada formuló sus alegaciones el 16 de febrero de 2006. El procedimiento concluyó con el acuerdo finalmente declarado nulo por el TEAC.

2º) En el apartado tercero de los antecedentes expone la AEAT “los hechos, pruebas y circunstancias que ponen de manifiesto que la gestión administrativa y la dirección de la entidad se llevaba a cabo desde el domicilio fiscal, en ese momento de la entidad (ENTIDAD 2), en (DOMICILIO ENTIDAD 2 EN VIZCAYA)”.

3. En sus Fundamentos de Derecho el escrito de planteamiento de conflicto alega lo siguiente:

1º) La declaración por el TEAC de la nulidad de la resolución del Delegado de la AEAT en Valladolid de 20 de marzo de 2006 declarando el cambio de domicilio fiscal de (ENTIDAD) se basó en que la unilateralidad de esta declaración era contraria al procedimiento establecido en la Ley del Concierto Económico, que establece la competencia de esta Junta Arbitral para resolver las discrepancias acerca del domicilio de los obligados tributarios, sin que fuese aceptable en contra de ello el argumento de la falta de constitución de dicho órgano. Dicho mo-

tivo de nulidad no es incompatible con el principio de conservación del acto administrativo establecido en los artículos 64 y siguientes de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

En virtud de dicho principio debe considerarse actuación procedimental correcta la desarrollada hasta la contestación de la Hacienda Foral de Vizcaya de 29 de noviembre de 2005, pues se adecuó al cauce previsto en el artículo 43.9 de la Ley del Concierto. Se refiere al informe del Servicio de Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia de fecha 21 de noviembre, remitido a la AEAT mediante oficio de fecha 28 de noviembre y registrado de entrada por ésta por la Delegación Especial del País Vasco con fecha 5 de diciembre de 2005 (folio 351 del expediente). La nulidad declarada por el TEAC afecta a las resoluciones dictadas con posterioridad a la referida contestación.

2º) El conflicto se ha planteado dentro del plazo de un mes establecido en el artículo 13.2 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre. Dicho plazo se computa desde el 13 de febrero de 2008, día siguiente a la notificación de la resolución del TEAC que pone de manifiesto la necesidad o procedencia de acudir a la Junta Arbitral.

3º) Tras exponer las disposiciones que, a juicio de la AEAT han de tomarse en consideración para resolver el conflicto planteado, el escrito formula la siguiente conclusión: “todas las circunstancias propias de la gestión administrativa y dirección empresarial a que hace referencia el ya citado artículo 43 del Concierto, concurrían no en el domicilio fiscal declarado, sino en el domicilio (DOMICILIO 2) (Vizcaya), lugar

donde estaba centralizada la gestión administrativa y la dirección de la entidad”.

4º) Termina el escrito solicitando de la Junta Arbitral que declare la procedencia del cambio de domicilio de conformidad con la propuesta de la AEAT.

4. Con fecha 17 de marzo de 2008 tuvo entrada en el registro de esta Junta Arbitral escrito del representante de (ABSORBENTE), S.L. como sociedad absorbente de ((ENTIDAD)), en el que se exponen unos antecedentes que se inician con la presentación por esta sociedad el 27 de enero de 2005 ante la Delegación de la AEAT de Valladolid de la declaración-liquidación resumen anual del IVA (modelo 390) correspondiente al ejercicio 2004, en virtud de la cual solicitaba la devolución de (IMPORTE) euros. Relata seguidamente el escrito las vicisitudes procedimentales, de esta solicitud, entre las que menciona las diversas actuaciones en el procedimiento de cambio de domicilio de dicha entidad de Valladolid a Vizcaya: el acuerdo del Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Valladolid de la AEAT de fecha 17 de abril de 2006 por el que se declara que no procede tramitar por dicha Dependencia la solicitud de devolución del modelo 390 “al no ser oficina competente”; la solicitud de devolución presentada el 30 de enero de 2006 a la Hacienda Foral de Vizcaya y el acuerdo de 13 de marzo de 2006 de la Jefa de Servicio de Tributos Indirectos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia denegando dicha solicitud.

Expone seguidamente el escrito de la representación de (ABSORBENTE) que no habiéndose cuestionado el derecho de (ENTIDAD) a obtener la devolución del IVA acumulado al cierre del ejercicio 2004, la discrepancia sobre el domicilio fiscal de esta entidad ha impedido que tal devolución se haya realizado lesionándose así este derecho fundamental

en la estructura del Impuesto.

Concluye el escrito solicitando de esta Junta Arbitral “que resuelva este conflicto ordenando la devolución [de los (IMPORTE) euros reclamados por (ENTIDAD)], más, entre otras compensaciones, los intereses de demora”. Añade que “[dicha resolución, como establece el artículo 16.5.e) del Real Decreto 1760/2007, deberá contener, en tal sentido, la fórmula de ejecución de la resolución”.

5. El 1 de abril de 2008 se registró la entrada en esta Junta Arbitral de escrito del Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco de fecha 31 de marzo en el que informa a esta Junta de que la entidad (ENTIDAD) ha sido absorbida por la entidad (ABSORBENTE), S.L. y da traslado de las notificaciones hechas a esta entidad y a la Diputación Foral de Bizkaia del planteamiento del conflicto a los efectos previstos en el artículo 15 del RJACE.

6. Mediante escrito de fecha 20 de junio de 2008, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el 23 de junio, el Secretario General Técnico del Departamento de Economía y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia remitió a esta Junta las alegaciones formuladas por dicha Diputación Foral de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16.2 del RJACE. Tales alegaciones se contienen en un escrito de fecha 11 de junio de 2006 firmado por el Inspector Actuario y el Subdirector de Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia.

La mayor parte de estas alegaciones se refieren al criterio para la determinación del domicilio fiscal de las personas jurídicas consistente en el lugar donde se realiza la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad. Sin embargo, considera aplicable el criterio supletorio previsto en el artículo 43.4 del Concerto Económico, según el cual en los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del

domicilio de acuerdo con los criterios previstos en dicho precepto “se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado”. En efecto, en el escrito se afirma lo siguiente: “En opinión de este actuario, el caso que nos ocupa es el típico supuesto en el que se ha de acudir a este criterio residual, puesto que existen varias unidades o centros de actividad en los que se realiza ‘gestión administrativa y dirección de los negocios’ y no se puede identificar un lugar en el que esas tareas estén centralizadas”.

Finalmente, en el apartado 8 del escrito; bajo la rúbrica “Propuesta de práctica de pruebas”, se afirma lo siguiente: “El actuario firmante propone que la Junta Arbitral realice alguna actuación de obtención de información con directivos del (GRUPO) en la que éstos puedan explicar la descentralización de funciones dentro del grupo, y la complejidad del sistema de gestión y de toma de decisiones para la dirección del negocio. Entiendo que esta aportación es muy importante para llegar a la conclusión de que no existe un centro de gestión administrativa y dirección de los negocios de (ENTIDAD)”

7. Concluida la instrucción del procedimiento y puesto de manifiesto el expediente para la formulación de alegaciones con arreglo a lo previsto en el artículo 16.4 del RJACE por acuerdo del Presidente de esta Junta Arbitral de 22 de septiembre de 2008, la Diputación Foral de Bizkaia remitió las suyas con un escrito de fecha 22 de octubre de 2008. En ellas, formuladas en un escrito del Inspector actuario de 20 de octubre de 2008, éste “reitera todos los puntos contenidos en el informe emitido por él mismo con fecha 11 de junio de 2008”.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El presente conflicto ha sido planteado por el órgano competente según el artículo 10 RJACE y en la forma prevista en el artículo 13.2 RJACE. Con

fecha 7 de marzo de 2008 se dio a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas la comunicación ordenada por el primero de dichos preceptos.

El planteamiento ha tenido lugar dentro del plazo de un mes previsto en el artículo 10 RJACE. En efecto, el escrito ha tenido entrada en esta Junta Arbitral el 12 de marzo de 2008 y teniendo en cuenta la anómala situación creada por la falta de constitución de este órgano y el hecho de que la Junta Arbitral no haya iniciado de manera efectiva su actividad, cosa que tuvo lugar el 4 de abril de 2008, es adecuado, de conformidad con el artículo 48.2 de la LRJ-PAC, considerar como día inicial de dicho plazo el 13 de febrero de 2008, día siguiente al de la notificación a la AEAT de la resolución del TEAC de 5 de diciembre de 2007, que reactivó la discrepancia sobre el domicilio fiscal de (ENTIDAD) al declarar la nulidad del acuerdo de cambio de domicilio adoptado por el Delegado de la AEAT en Valladolid.

2. La cuestión a resolver por esta Junta Arbitral consiste en determinar si el domicilio fiscal de (ENTIDAD) en el ejercicio 2004 se encontraba en el País Vasco, como sostiene la AEAT o en territorio común, como afirma la Diputación Foral de Bizkaia. La norma que establece los criterios con arreglo a los cuales ha de decidirse esta cuestión es el artículo 49.4 del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, el cual dispone lo siguiente: “A los efectos del presente Concerto Económico, se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco: [...] b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda

establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado”.

Según sus estatutos (folio 320 del expediente remitido por la AEAT), el domicilio social de (ENTIDAD) se encontraba en el (DOMICILIO 1), Valladolid. Este es también el domicilio fiscal manifestado por dicha entidad en sus relaciones con la Administración Tributaria del Estado. Sin embargo, la AEAT sostiene que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de (ENTIDAD) no radicaba efectivamente en dicho domicilio, sino que se llevaba a cabo desde el domicilio fiscal de la entidad (ENTIDAD 2), en el (DOMICILIO 2)

En la resolución de cambio de domicilio dictada por el Delegado de la AEAT en Valladolid se indica como dirección en (DOMICILIO 3), pero esta diferencia es irrelevante a efectos de la presente resolución.

3. (ENTIDAD 2) es el único socio de (ENTIDAD), sociedad unipersonal. Dicha sociedad forma parte del (GRUPO), cuya estructura en el tiempo al que se refiere la presente controversia, está descrita en el informe del Servicio de Inspección Tributaria de la Diputación Foral de Bizkaia de 21 de noviembre de 2005. La cabecera del grupo es (ENTIDAD CABECERA GRUPO), con domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Álava, único socio de (ENTIDAD 3), sociedad holding de la que depende, por una parte, (ENTIDAD 2) y, por otra, ocho sociedades unipersonales explotadoras de parques eólicos, domiciliadas en la provincia de Valladolid. Estas sociedades son, además de (ENTIDAD), las siguientes: (ENTIDAD 6), (ENTIDAD 7), (ENTIDAD 8), (ENTIDAD 9), (ENTIDAD 10), (ENTIDAD 11), (ENTIDAD 12) y (ENTIDAD 13). Las acciones de estas últimas sociedades, a excepción de las de (ENTIDAD), fueron vendidas en los años 2003 y 2004 al grupo (GRUPO COMPRADOR).

4. En defensa de su tesis, la AEAT aduce en su escrito de planteamiento del conflicto los hechos que se exponen a continuación, que básicamente coinciden con los relatados en el informe emitido por el Jefe de Área de la Dependencia Regional de Gestión de la Delegación Especial de Castilla y León de la AEAT con fecha 14 de julio de 2005 (folios 285 y siguientes del expediente adjuntado al escrito de planteamiento):

1º) El testimonio, recogido en diligencia de los agentes tributarios de fecha 29 de julio de 2005, de la Dº (NOMBRE Y APELLIDOS), persona que los atendió en el domicilio social de (ENTIDAD) en el sentido de que “la gestión de esta sociedad así como del resto de sociedades que está o han estado domiciliadas fiscalmente en (DOMICILIO 1)” se lleva en LOCALIDAD 2, en concreto en (DOMICILIO 2). En diligencia de 16 de diciembre de 2004 la misma persona manifestó que “la gestión de estas empresas se lleva desde la central de (DOMICILIO 2), donde tienen toda la documentación y libros contables. Este domicilio de (DOMICILIO 1) lo tienen puesto solamente a efectos de notificación. ... Por las oficinas de Valladolid no viene ni trabaja nadie de dichas empresas”. El informe de la Dependencia de Gestión y el escrito de planteamiento del conflicto mencionan también la manifestación de los agentes tributarios, no recogida en diligencia, de que en la oficina de (DOMICILIO 1) existe una placa de (NOMBRE DEL GRUPO). A juicio de la AEAT “todo lo anterior significa que la citada oficina es una Delegación territorial del (GRUPO)”.

2º) En el domicilio de (DOMICILIO 1) consta únicamente un alta en el impuesto de actividades económicas correspondiente a la entidad (ENTIDAD 2).

3º) Algunas de las facturas de 2004 son dirigidas por los proveedores a la dirección (DOMICILIO 2) (Vizcaya). El informe de la Dependencia de

Gestión menciona la dirección (DOMICILIO 3) que también figura en las facturas cuya copia se incluye en anexo a este documento. Los facturas dirigidas a la (DOMICILIO 1) tienen dos sellos de entrada, uno de la delegación territorial y otro de fecha posterior de entrada en (ENTIDAD 3). Ello acredita, en opinión de la AEAT que, tal como manifestó la Sra. (NOMBRE Y APELLIDOS), las facturas recibidas en la delegación eran posteriormente enviadas a la central de (DOMICILIO 2).

4º Entre la documentación aportada, figuran diferentes solicitudes de compra o pedido de compra que responden a unos mismos modelos utilizado por (ENTIDAD 3). En dichos modelos figura un número de solicitud y una sociedad a la que se debe facturar, así como la identidad de la persona que solicita la compra o servicio. Estas solicitudes están firmadas por personas que están o han estado de alta en la empresa (ENTIDAD 2) o que son directivos del (GRUPO).

5º Todas las cuentas operativas de la entidad corresponden a oficinas situadas en el País Vasco, en concreto en oficinas situadas en Bilbao o en Vitoria. Por tanto, a juicio de la AEAT, la gestión financiera se ha tramitado desde el País Vasco y en ningún caso desde Valladolid. En los casos en los que constan datos de los autorizados a cuentas bancarias, estos tienen el domicilio en Vizcaya o Álava.

6º Las tres personas designadas por (ENTIDAD 3) para formar parte del Consejo de Administración tienen todas ellas su domicilio en Vizcaya.

En el 4º de los fundamentos de Derecho del escrito de planteamiento del conflicto arguye la AEAT que el lugar donde está centralizarla la gestión administrativa y dirección de los negocios de una entidad es aquel lugar en el que concurran las siguientes circunstancias:

A) Existencia de una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación de la sociedad, En opinión de la AEAT ha quedado probado que en las oficinas de la (DOMICILIO 1) Valladolid no se efectuaba contratación de ningún tipo, sino que ésta se realizaba desde Vizcaya.

B) Lugar de llevanza de la contabilidad. Todas las facturas se remitan a Vizcaya para su contabilización, archivo y custodia.

C) Domicilio fiscal de los administradores en número adecuado. Todos los miembros del consejo de administración tienen su domicilio en Vizcaya.

Añade el escrito de planteamiento que de hecho, (ENTIDAD) no tiene ninguna capacidad de gestión por sí misma ya que carece de personal asalariado de ningún tipo que realice actividad en territorio común”.

5. En el escrito de alegaciones remitido a esta Junta Arbitral mediante escrito del Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia de fecha 20 de junio de 2008, se formulan las siguientes:

1º La sociedad (ENTIDAD) no tiene personal ni locales propios. Dentro de la organización del (GRUPO) se considera conveniente que las empresas dedicadas a la promoción y explotación de parques eólicos, como es (ENTIDAD) , constituyan unidades de negocio autónomas y con sustantividad propia, pero que no tengan personal ni local propios con la finalidad de lograr un ahorro de costes fijos lo cual hace más atractiva a la sociedad con vistas a una potencial venta.

2º Dentro del (GRUPO) existen sociedades que realizan prestaciones de servicios a las sociedades que carecen de personal. “El (GRUPO) tiene una

fuerte estructura general y técnica para prestar servicios a las distintas sociedades mercantiles que se constituyen para promover y explotar parques eólicos, evitando replicar la estructura administrativa a pequeña escala en cada una de las sociedades". En particular, (ENTIDAD) recibe prestaciones de servicios de (ENTIDAD 2), con domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Vizcaya, que cuenta con delegaciones en seis Comunidades Autónomas y presta diversos servicios a aquellas empresas del (GRUPO) que no disponen de medios materiales y/o humanos para llevarlos a cabo por sí mismas. Por la prestación de estos servicios, que (ENTIDAD) podría haber recibido de una empresa externa al Grupo, (ENTIDAD 2) factura periódicamente a aquella en concepto de "servicios de administración y gerencia".

3º) La mayor parte de los servicios prestados por (ENTIDAD 2) a (ENTIDAD) son realizados por su delegación en Castilla y León (Valladolid). En opinión del redactor del escrito de alegaciones, "es muy importante conocer las tareas desempeñadas por el personal de (ENTIDAD 2) en la delegación de Castilla y León en las distintas fases de ejecución del proyecto empresarial (ENTIDAD) (promoción, construcción, explotación y mantenimiento)". Para la correspondiente explicación, remite el escrito al apartado 3 del informe del Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia de 21 de noviembre de 2005.

El apartado 3 del citado informe lleva por rúbrica "La explotación de un parque eólico: fases de un proyecto empresarial". Estas fases, que se analizan en esta parte del informe, son la actividad de promoción, la actividad de construcción y la actividad de operación y mantenimiento.

La actividad de promoción "comprende una serie de tareas como selección de emplazamientos, análisis del potencial de viento, solicitud de autorizacio-

nes, negociación con Ayuntamientos y particulares propietarios de terrenos, proyectos de ejecución, plan de viabilidad, etc. Estas actividades son dirigidas y llevadas a cabo por un Gerente, desde el centro de trabajo de la Delegación de (ENTIDAD 2), en la Comunidad Autónoma donde se va a ubicar el parque eólico". Otras labores de la promoción del parque son subcontratadas a empresas ajenas. La labor del Gerente es controlada y supervisada por diferentes cargos del (GRUPO), que trabajan en los centros de trabajo de Aloma, Madrid y Vizcaya. El Gerente y su grupo de apoyo son ayudados en esta fase de promoción por personal de (ENTIDAD 2) que trabaja desde las oficinas de Madrid, Vizcaya, o bien por personal desplazado a la provincia en la que se proyecta el parque. Como resultado de esta fase de promoción, el Gerente emite un informe favorable o desfavorable sobre la construcción del parque, y es (ENTIDAD 2) la que adopta la decisión correspondiente.

La construcción del parque es dirigida por un responsable de construcción controlado por (ENTIDAD 2), que trabaja y reside en la Comunidad Autónoma en la que se encuentra situado el parque, Dicho responsable es supervisado por diferentes cargos del (GRUPO), residentes en Madrid, Vizcaya y Álava. Los proveedores en esta fase son normalmente (ENTIDAD 4) (suministradora de los aerogeneradores) y (ENTIDAD 5) (obra civil e instalaciones eléctricas), sociedades pertenecientes a (ENTIDAD 2). (ENTIDAD 2) factura a la sociedad explotadora del parque eólico el coste del responsable contratado para la construcción con un margen añadido.

La actividad de operación y mantenimiento, se realiza por las sociedades creadas con esta fin para cada parque ((ENTIDAD), en el presente caso). Estas sociedades carecen de personal propio y reciben prestaciones de servicios de (ENTIDAD 2), que es quien contrata al personal. Celebran también contra-

tos de mantenimiento con sociedades del (GRUPO) ((ENTIDAD 4), (ENTIDAD 5), (ENTIDAD 6)), las cuales, a su vez, subcontratan parte de estos trabajos a empresas locales. Añade el informe que "cada una de estas sociedades unipersonales se gestiona desde la provincia de Valladolid ya que el parque eólico se ha de gestionar desde una subestación o desde la Delegación de (ENTIDAD 2) en la Comunidad Autónoma. Desde allí la empresa explotadora controla la producción, se detectan y gestionan las pérdidas, y se realiza el mantenimiento. La empresa explotadora factura la energía eléctrica enviada a la red general".

El escrito de alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia prosigue su argumentación en este punto afirmando que "e] equipo de trabajo de la delegación de (ENTIDAD 2) en Valladolid estaba formado por diecisiete personas en los años 2002 y 2003, dirigidas por D. (GERENTE), apoderado y Gerente de la Delegación Territorial del (GRUPO) en Valladolid y máximo responsable regional de las sociedades del grupo en la Comunidad Autónoma de Castilla y León. ... D. (GERENTE) y su equipo de apoyo, que residían y trabajaban en Castilla y León, tomaron parte activa en la dirección del negocio propio (ENTIDAD). En efecto, en un negocio que consiste en la promoción, construcción y explotación de un parque eólico existen elementos sustanciales que forman parte de la gestión administrativa y dirección del negocio de la empresa: la elección del emplazamiento, la solicitud de autorizaciones, la negociación con ayuntamientos y particulares, la elaboración de los proyectos de ejecución, el plan de viabilidad, la dirección de la construcción, autorización y liberación al pago de las órdenes de compra, fijación del contenido técnico de las facturas emitidas por la empresa... Todas estas tareas eran realizadas por D. (GERENTE) y su equipo de apoyo".

4º Otra parte de los servicios prestados por (ENTIDAD 2) a (ENTIDAD) son realizados desde su sede

en (DOMICILIO 2) (Vizcaya). Se trata de los siguientes: "recepción y contabilización de facturas, gestión de cobros y pagos, facturación, confección de declaraciones fiscales, archivo de la documentación, documentación para los consejos de administración y Juntas Generales, elaboración de las cuentas anuales, memoria e informe de gestión...". (ENTIDAD 2), añade el escrito, "aparece como administrador único, no sólo de las sociedades unipersonales explotadoras de los parques eólicos, sino también de otras sociedades del (GRUPO) y si bien es cierto que interviene en los mismos, no puede concluirse que sea (ENTIDAD 2) la que las dirige, y menos aún que las dirija desde Bizkaia, por el solo hecho de tener fijada su residencia en este Territorio Histórico".

5º) Indicios de gestión y dirección de los negocios en el Territorio Histórico de Álava. Como tales se refiere el escrito de alegaciones a los siguientes:

- (ENTIDAD 3) con domicilio en dicho Territorio Histórico, titular del 100 % del capital social de (ENTIDAD 2) y de (ENTIDAD), adopta las decisiones de gran importancia económica o financiera de las sociedades en las que participa, por ejemplo, la aprobación del proyecto de construcción del parque eólico, las decisiones financieras de inversión de activos y captación de financiación, así como la supervisión de la labor del gerente D. (GERENTE) y de su equipo de apoyo.
- Existen cuentas bancarias operativas de (ENTIDAD) abiertas en oficinas de Vitoria, así como autorizados con domicilio en este Territorio.

No se pueden unir los indicios de gestión y dirección en el Territorio Histórico de Álava con los propios del Territorio Histórico de Vizcaya, error en el que incurriría el escrito de planteamiento del conflicto cuando afirma que "todas las cuentas operativas co-

responden a oficinas situadas en el País Vasco, en concreto en oficinas situadas en Bilbao o en Vitoria”.

6º) “El (GRUPO) tiene como práctica agrupar los domicilios sociales y fiscales de las sociedades promotoras de parques eólicos en las oficinas del (GRUPO) en la Comunidad Autónoma correspondiente, porque desde esas oficinas se realiza la labor más importante de gestión y dirección. Estas sociedades, como (ENTIDAD), fijaron el domicilio fiscal en un local de (ENTIDAD 2) en (DOMICILIO 1) en Valladolid”.

7º) Por último, el firmante del escrito se refiere al criterio previsto en el artículo 43.4 del Concierto Económico para el caso de que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios principales, consistente en el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado, y manifiesta su opinión el sentido de que “el caso que nos ocupa es el típico supuesto en el que se ha de acudir al criterio residual, puesto que existen varias unidades o centros de actividad en los que se realiza ‘gestión administrativa y dirección de los negocios’ y no se puede identificar un lugar en el que esas tareas estén centralizadas”.

6. Por imperativo del artículo 43.4 del Concierto Económico, la resolución del presente conflicto exige, en primer lugar, determinar si es posible fijar el lugar en el que se encuentra “efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios” de la entidad interesada o, por el contrario, tal determinación no es posible y, en consecuencia, resulta aplicable el criterio residual del “lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado”, como sostiene la Diputación Foral de Bizkaia.

Con carácter preliminar debe señalarse que el hecho de la pertenencia de la entidad interesada a un grupo societario no altera sustancialmente la apli-

cación de los criterios de determinación del domicilio fiscal. En efecto las sociedades pertenecientes al grupo conservan su individualidad jurídica; en consecuencia, los criterios de determinación del domicilio fiscal deben referirse por separado a cada uno de los miembros del grupo. En otros términos, la existencia del grupo no convierte en irrelevante a efectos de la determinación del domicilio de una sociedad perteneciente a él el hecho de que la gestión administrativa y la dirección de los negocios se realicen por la propia sociedad o por otra entidad del grupo, de manera que si tales actividades se realizan por otra sociedad del grupo, el lugar en que esto suceda será el del domicilio fiscal de aquélla, por aplicación del citado precepto del Concierto Económico.

7. La AEAT alega esencialmente que algunas actividades relativas a (ENTIDAD), como la tramitación de las facturas recibidas, la llevanza de la contabilidad o la tramitación de los pedidos de compras o adquisiciones de servicios; que indudablemente forman parte de lo que ordinariamente se entiende por gestión administrativa, se llevaban a cabo por (ENTIDAD 3). Argumenta también que los tres administradores de (ENTIDAD) tienen su domicilio en Vizcaya y que las cuentas a través de las que se realiza la gestión financiera de esta sociedad se encuentran en oficinas bancarias situadas en Bilbao o en Vitoria, circunstancias ambas que pueden considerarse como indicios de que la gestión administrativa de la entidad no radicaba en el lugar de su domicilio social sino en el País Vasco.

8. La Diputación Foral de Bizkaia no discute las alegaciones de la AEAT. Por el contrario, reconoce que (ENTIDAD) carece de personal y locales propios y que por sociedades del (GRUPO) se le prestan “servicios de administración y gerencia”. Reconoce asimismo que (ENTIDAD 2) presta a (ENTIDAD) desde su sede de (DOMICILIO 2) (Vizcaya), entre otros, los servicios de recepción y contabilización

de facturas, gestión de cobros y pagos, facturación, confección de declaraciones fiscales, archivo de la documentación, documentación para los consejos de administración y juntas generales, elaboración de las cuentas anuales y memoria e informe de gestión. Todos estos servicios forman una parte sustancial de la gestión administrativa de una empresa.

No obstante, la Diputación Foral de Bizkaia pone de manifiesto que en la Comunidad Autónoma de Castilla y León, en la que tiene su domicilio social (ENTIDAD) y otras sociedades del (GRUPO) dedicadas a la explotación de parques eólicos se realizan determinadas actividades por personal de (ENTIDAD 2) desde la Delegación de este grupo en Valladolid. Es necesario, por tanto, determinar si estas actividades constituyen gestión administrativa y dirección de los negocios de (ENTIDAD) .

La descripción estas actividades que hace el informe del Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia de 21 de noviembre de 2005 distingue entre actividades de promoción, de construcción y de operación y mantenimiento de un parque eólico. Parece claro que las dos primeras quedan fuera de la que constituye el objeto de las sociedades de explotación del parque, como es (ENTIDAD) . Acerca de estas sociedades, que no entran en escena hasta la tercera de las fases, el citado informe indica que se gestionan desde la provincia de Valladolid. “Desde allí —señala el informe— la empresa explotadora controla la producción, se detectan y gestionan las pérdidas, y se realiza el mantenimiento” (página 9, folio 360 del expediente). Esta descripción sugiere que la naturaleza de la actividad que se realiza in situ en los parques eólicos consiste fundamentalmente en tareas técnicas de mantenimiento, distintas de las que son propias de la gestión administrativa. Confirma esta naturaleza la enumeración que realiza el escrito de alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia de las tareas ejecutadas por el gerente de la delega-

ción territorial del (GRUPO) en Valladolid, a saber, “la elección del emplazamiento, la solicitud de autorizaciones, la negociación con ayuntamientos y particulares, la elaboración de los proyectos de ejecución, el plan de viabilidad, la dirección de la construcción, autorización y liberación al pago de las órdenes de compra, fijación del contenido técnico de las facturas emitidas por la empresa... ”. La naturaleza de estas tareas no se corresponde con la afirmación de que “forman parte de la gestión administrativa y dirección del negocio de la empresa”.

9. En vista de las alegaciones de las Administraciones en conflicto y de las pruebas que se deducen del expediente debe concluirse que la gestión administrativa de (ENTIDAD) se llevaba a cabo por otras sociedades del (GRUPO) desde el País Vasco, en especial por (ENTIDAD 2) en su domicilio fiscal en el (DOMICILIO 2). Este hecho es incluso reconocido por el informe del Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia, en cuyo apartado 5, bajo la rúbrica “La división del trabajo dentro del (GRUPO) ”, se afirma lo siguiente (página 10, folio 361 del expediente remitido por la AEAT):

“En todas las grandes corporaciones empresariales se buscan sinergias de grupo. El (GRUPO) no es una excepción y asigna a algunas de sus empresas tareas que se refieren a todo el grupo. Así, las labores administrativas de todas las sociedades del grupo, incluyendo las sociedades explotadoras de los parques eólicos (financiación, facturación, contabilidad, declaraciones fiscales, gestión de cobros y pagos), están centralizadas y se llevan a cabo por personal de (ENTIDAD 2) en Bizkaia. A modo de ejemplo, la contabilidad de todo el (GRUPO) se lleva a cabo por cinco personas con contrato laboral en (ENTIDAD 2). Ese servicio es facturado por (ENTIDAD 2) a cada una de las sociedades receptoras del servicio. En el supuesto que nos ocupa, (ENTIDAD 2) emite facturas por ese servicio a las empresas propietarias y explotadoras del parque”.

Y dentro de las conclusiones del citado Informe se indica que “la gestión contable y administrativa la lleva a cabo (ENTIDAD 2) desde sus oficinas de Bizkaia” (página 15, folio 366 de expediente).

10. La dirección de los negocios de (ENTIDAD) no ha sido objeto de alegación y debate como actividad distinta de la gestión administrativa. En el Informe del Servicio de Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia se menciona que “(ENTIDAD 2) aparece como administrador único, no sólo de las sociedades unipersonales explotadoras de los parques eólicos, sino también de otras sociedades del (GRUPO)” (página 10, folio 361 del expediente). Se da también la circunstancia de que todos sus administradores, a quienes incumbe la dirección empresarial de la sociedad, residen en el Territorio Histórico de Vizcaya. Por otra parte, la Diputación Foral de Bizkaia alega que (ENTIDAD 3), con domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Álava, socio único tanto de (ENTIDAD 2) como de (ENTIDAD), “adopta las decisiones de gran importancia, económica o financiera, de las sociedades en las que participa, por ejemplo la aprobación del proyecto de construcción del parque eólico, las decisiones financieras de inversión de activos y captación de financiación, así como la supervisión de la labor del gerente D. (GERENTE) y de su equipo de apoyo”. Sin embargo, muchas decisiones o son anteriores a la explotación del parque eólico o se refieren a aspectos técnicos de la explotación. En cualquier caso, parece que las decisiones reservadas a (ENTIDAD 3) eran las grandes decisiones de carácter estratégico (este calificativo se les aplica en la página 10, folio 361 del Informe del Servicio de Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia), mientras que la dirección ordinaria era función de (ENTIDAD 2).

Ahora bien, el hecho de que una parte de las actuaciones de dirección de (ENTIDAD) se lleve a cabo en el Territorio Histórico de Álava no basta para desvirtuar el hecho de que tanto la gestión administrativa

como las restantes actividades de dirección se realicen en el Territorio Histórico de Vizcaya. Esto es suficiente para situar el domicilio fiscal de dicha entidad en este segundo Territorio Histórico, resolviendo en este sentido el presente conflicto, que está planteado entre la Diputación Foral de Bizkaia y la AEAT.

11. La aplicación del criterio del lugar en que se realiza la gestión administrativa y la dirección de los negocios para determinar el domicilio fiscal de (ENTIDAD) hace innecesario recurrir al criterio supletorio del lugar donde radique la mayor parte del inmovilizado, como pretende la Diputación Foral de Bizkaia.

12. Por lo que respecta a la petición de (ABSORBENTE) de que esta Junta Arbitral ordene la devolución de la cantidad reclamada por (ENTIDAD) más intereses de demora, es de señalar que este órgano carece de competencia para dictar semejante mandato. En un conflicto como el presente la competencia de la Junta Arbitral se reduce a “la resolución de las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes” (art. 3, c) del RJACE). El ejercicio de esta competencia se cumple con la declaración sobre el lugar donde se encuentra el domicilio fiscal controvertido, sin que en esta clase de conflictos sea necesario ni posible ningún pronunciamiento acerca de “la fórmula de ejecución de la resolución” como prevé el artículo 16.5, e) del RJACE. Será a la Administración competente en función del domicilio que declara esta Junta Arbitral a la que incumba la adopción de las resoluciones que procedan.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que el domicilio fiscal de (ENTIDAD) en el ejercicio 2004 estaba situado en el Territorio Histórico de Vizcaya, en (DOMICILIO 2). “

Esta resolución pone fin a la vía administrativa, y contra ella cabe, únicamente, recurso en vía contencioso-administrativa, en el plazo de dos meses a contar desde el día siguiente a la recepción de la presente notificación, ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo y de conformidad con el artículo 67 del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco.

**RESOLUCIÓN 7/2009 - EXPEDIENTE 10/2008.
IVA – gasto fiscal biocarburantes**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 3 de abril de 2009

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Fernando de la Hucha Celador, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Administración del Estado contra la Diputación Foral de Álava, originado por la solicitud dirigida por la primera a la segunda de estas Administraciones, de reembolso parcial de determinadas deducciones en la cuota del Impuesto sobre Hidrocarburos practicadas por la sociedad (Entidad) (C.I.F. ANNNNNNNNN), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 10/2008.

I. ANTECEDENTES

1.- El presente conflicto fue planteado por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) mediante escrito de fecha 27 de noviembre de 2007, registrado de entrada en

esta Junta Arbitral el 4 de abril de 2008. Los antecedentes del conflicto expuestos en dicho escrito pueden resumirse de la manera siguiente:

La (Entidad) (en adelante (Entidad)) viene presentando declaraciones-liquidaciones tanto a la Administración del Estado como a las de los Territorios Históricos y de la Comunidad Foral de Navarra por el Impuesto sobre Hidrocarburos devengado en los respectivos territorios e ingresando las cantidades resultantes.

Con fecha 28 de marzo de 2007 la Inspección de la AEAT y (Entidad) suscribieron dos actas de conformidad por el Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicios 2003 y 2004, copias de las cuales se acompañan al escrito de planteamiento. Las actuaciones inspectoras tenían por objeto “comprobar las deducciones por bioetanol en relación con las gasolinas sin plomo del epígrafe 1.2.2 [de la Tarifa 1º del artículo 50.1 de la Ley de Impuestos Especiales, 38/1992, de 28 de diciembre] practicadas por la empresa en los modelos de autoliquidación 564, correspondiente al ingreso del Impuesto especial de fabricación de Hidrocarburos” de los mencionados ejercicios.

En las citadas actas de la Inspección se indica que las refinerías de petróleo en la Península Ibérica de (Entidad 2)., (Entidad 3) y (Entidad 4). se acogieron en los ejercicios respectivos (2003 y 2004) a la exención prevista en el artículo 51.3,a) de la Ley de Impuestos Especiales 38/1992 (LIE). En la redacción vigente en dichos ejercicios (establecida por los apartados 6 y 7 del artículo 7 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre), la aludida exención se refería a la fabricación o importación del alcohol etílico producido a partir de productos agrícolas o de origen vegetal (bioetanol) definido en el código NC 2207.20, ya se utilice como tal o previa modificación química, que se destine a su uso como carburante, directamente o mezclado con carburan-

tes convencionales, en el campo de los proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes.

El escrito de interposición describe el funcionamiento de la exención en términos prácticamente idénticos a los utilizados por las actas: las refinerías de petróleo reciben en régimen de exención el etanol parcialmente desnaturalizado, lo transforman en ETBE (Etil Tertio Butil Eter) y se lo añaden a la gasolina sin plomo de 95 octanos gravada con el tipo del impuesto para el epígrafe 1.2.2 establecido en el artículo 50 de la LIE, que se devenga al salir del depósito fiscal de titularidad de (Entidad). Las certificaciones de recepción del etanol visadas por los interventores de las refinerías son transferidas a (Entidad) para que esta empresa, como sujeto pasivo del impuesto, se deduzca en el modelo 564 las cuotas correspondientes al volumen del etanol que lleva incorporada la gasolina sin plomo de 95 octanos, procediendo a reintegrárselo a los titulares del derecho.

Se indica también en las actas que en los ejercicios 2003 y 2004 (Entidad) practicó la deducción en su totalidad en las cuotas ingresadas en territorio común mientras que no minoró ninguna partida por ese concepto en las declaradas e ingresadas en las Diputaciones Forales de Álava y Bizkaia y en Navarra. En vista de ello, el actuario considera que las Administraciones forales adeudan a la Hacienda estatal unas cantidades cuyo importe determina aplicando a la suma total de las deducciones practicadas por aplicación de la exención el tanto por ciento que representan las salidas de depósitos fiscales en cada territorio sobre el volumen total de salidas con impuesto de gasolina sin plomo de 95 octanos clasificada en el epígrafe 1.2.2 de la LIE. Los datos en los que se basan estos cálculos figuran en cuadros anexos a las actas y de ellos resulta, según la Inspección, que la Hacienda Foral de Álava debe a la del Estado 780.489,52 euros en 2003 y 797.746,96

euros en 2004.

Las actas aceptan la calificación de los hechos expuestos propuesta en un informe del Servicio Jurídico de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en el que se sostiene que (Entidad) cometió un error en la declaración del resultado atribuible a las Administraciones implicadas que no impide que el pago realizado a la Administración del Estado tenga efectos liberatorios de su deuda tributaria. En consecuencia califica el acta como "acta sin descubrimiento de cuota con regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo", tipo de acta previsto en el artículo 53 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, entonces en vigor.

2.- Prosiguiendo con el resumen de los antecedentes expuestos en el escrito de planteamiento del conflicto, al levantamiento de las actas de la Inspección sucedieron las siguientes actuaciones:

- Con fecha 30 de abril de 2007 la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco dirigió a la Hacienda Foral de Álava sendas solicitudes de reembolso de las cantidades mencionadas en el anterior antecedente, en las que se señalaba que "dicha propuesta de inicio se formula de acuerdo con el Apartado 5.2.a de los Acuerdos entre ambas Administraciones sobre ingresos en Administración no competente, al considerarse esta Administración estatal acreedora del ingreso".

- Con fecha 28 de septiembre de 2007, la AEAT dirigió a la Hacienda Foral de Álava un escrito (Documento nº 5 de los anexos al escrito de planteamiento) en el que se alega que la incorrecta imputación de la exención provocó un ingreso indebido en la Diputación Foral de Álava y se añade que "sostener lo contrario implicaría reconocer una aplicación indebida de los puntos de conexión de Concierto y

de la normativa de impuestos especiales y se dejaría a la empresa la facultad de aplicar libremente la exención en cualesquiera territorios –común y forales– incumpliendo así la normativa sobre los puntos de conexión del Concierto y del citado impuesto y produciendo a la Administración afectada la consiguiente merma recaudatoria”.

Advierte, por último a la Diputación Foral de Álava que, de mantenerse la controversia la AEAT plantearía el conflicto ante la Junta Arbitral “en relación con el reparto de la aplicación de la exención en el Impuesto especial sobre hidrocarburos por incorporar bioetanol en el proceso de transformación de ETBE a las gasolinas sin plomo por parte de la (Entidad) durante los ejercicios 2003 y 2004”.

3.- El escrito de planteamiento indica que habiendo transcurrido el plazo de un mes previsto en el artículo 13 [apartado 1] del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, “hay que entender ... que dicha Administración se ratifica en su competencia”. En consecuencia, añade, presenta dicho escrito dentro del plazo de un mes previsto en el [apartado 2 del] citado artículo del RJACE.

El escrito de planteamiento, tras exponer los fundamentos de Derecho que considera oportunos, formula a la Junta Arbitral la siguiente petición en cuanto al fondo del asunto: que “resuelva la estimación del mismo, con acogimiento de la pretensión y consiguiente declaración de procedencia del pago por parte de la Hacienda Foral de Álava de las cantidades solicitadas como reembolso de fondos, por los importes de 780.489,52 € y 797.746,96 € para los ejercicios 2003 y 2004 respectivamente”. Debe tenerse en cuenta, sin embargo, la rectificación de la primera de estas cantidades de la que se da cuenta en el escrito de la AEAT de 28 de octubre de 2008, al que nos referiremos en el apartado 9 de estos antecedentes.

4.- En su reunión del 12 de mayo de 2008, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el conflicto y notificar su planteamiento a la Diputación Foral de Álava, emplazándola para la formulación de alegaciones y proposición de pruebas.

5.- La Diputación Foral de Álava formuló sus alegaciones por medio de un escrito de su Director de Hacienda de fecha 20 de junio de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el mismo día.

La principal de dichas alegaciones, a cuya argumentación se dedica la mayor parte del escrito, es que esta Junta Arbitral no es competente para conocer del conflicto. En consecuencia, solicita en su petición que ésta “declara su incompetencia para la resolución del conflicto promovido y se inhíba en el mismo, para que sea reconducido hacia los órganos y procedimientos previstos en el Concierto Económico”. Subsidiariamente solicita la desestimación de la pretensión del Estado, cuyos efectos pide que se tomen en consideración determinados argumentos que expone a continuación dentro del propio petitum.

6.- Notificado a (Entidad), en su calidad de interesada, el planteamiento del conflicto, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 15.1 RJACE, ésta solicitó personarse en el procedimiento por medio de escrito de fecha 24 de enero de 2008, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el 4 de abril de 2008. En su virtud, se la tuvo por personada una vez que se admitió a trámite el conflicto.

7.- Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, formularon las suyas (Entidad), mediante escrito de 21 de octubre de 2008, registrado de entrada el día 28, y la AEAT, mediante escrito de 28 de octubre de 2008 y fecha de entrada del 29.

8.- (Entidad) manifiesta en su escrito de 21 de octubre de 2008 que “habiéndose podido constatar los

términos en que se ha planteado el debate entre las Administraciones, en el sentido de que nos encontramos ante una cuestión estrictamente competencial de la que, en ningún caso, podrían derivarse consecuencias jurídicas o económicas que afectaran a la posición de [(Entidad)] ésta considera oportuno manifestar que comparte los términos de la discusión, permitiéndose, únicamente, reafirmar que ningún efecto o consecuencia puede derivarse del procedimiento en beneficio o en perjuicio de sus intereses dado que su situación tributaria en relación con la cuestión aquí controvertida ha sido ya regularizada y que no le corresponde tomar parte o pronunciarse a favor o en contra del posicionamiento mantenido por cada una de las Administraciones involucradas en el procedimiento”.

9.- En su escrito de alegaciones de 28 de octubre de 2008, la AEAT expone, en primer lugar, que con fecha 3 de abril de 2008 la Delegación Central de Grandes Contribuyentes acordó resolver un procedimiento de rectificación de errores del acta levantada a (Entidad) el 28 de marzo de 2007 correspondiente al ejercicio 2003 en el sentido de fijar como suma reclamada a la Diputación Foral de Álava 779.496,87 €, en lugar de 780.489,52 €. Análoga resolución respecto al acta correspondiente al ejercicio 2004 no dio lugar a una modificación de la cantidad objeto de reclamación.

Formula además la AEAT determinadas consideraciones respecto a las alegaciones de la Diputación Foral de Álava y concluye su escrito reiterando en los mismos términos su petición a la Junta Arbitral, salvo la rectificación señalada en la cantidad reclamada para el ejercicio 2003.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- El planteamiento del presente conflicto ha tenido lugar en tiempo y forma. En lo que respecta a la tempestividad del planteamiento, es de señalar que

el escrito correspondiente, aunque lleva fecha del 27 de noviembre de 2007, dentro, por tanto, del plazo de un mes establecido en el artículo 13.2 RJACE, no fue registrado de entrada en esta Junta Arbitral hasta el 4 de abril de 2008. Sin embargo, en la primera de estas fechas no había entrado aún en vigor el Reglamento de la Junta ni esta se hallaba constituida de manera efectiva, hecho que tuvo lugar precisamente el 4 de abril de 2008. Por ello, la Junta Arbitral ha adoptado el criterio de tomar esta fecha como día inicial para el cómputo del plazo establecido en el citado precepto, plazo que claramente se ha observado en el presente caso.

a) Competencia de la Junta Arbitral

2.- Entrando ya en el análisis de las cuestiones planteadas por el presente conflicto, es necesario ante todo examinar la alegación de la Diputación Foral de Álava de que la Junta Arbitral carece de competencia para conocer de él. En opinión de la Diputación Foral, esta alegación se fundaría en que el conflicto que se le ha sometido no tiene cabida en ninguno de los supuestos de competencia enumerados en el artículo 3 RJACE, que reproduce en términos sustancialmente idénticos (otra cosa no sería posible) las funciones que atribuye a este órgano el artículo 66.Uno del Concierto Económico, a las que añade la de resolver las discrepancias que surjan en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa que le confiere el artículo 64, b) del Concierto.

El texto de la norma reglamentaria es el siguiente:

Artículo 3.º Competencias de la Junta Arbitral.

Es competencia de la Junta Arbitral:

a) La resolución de los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cual-

quier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) La resolución de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

En particular, resolver las controversias que, producidas por consultas referentes a la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico y cuya resolución compete primariamente a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, no lleguen a ser resueltas por ésta por falta de acuerdo.

c) La resolución de las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

A juicio de la Diputación Foral de Álava, la controversia objeto del presente conflicto no tiene encaje, aparte, como es obvio, de la competencia prevista en la letra c), tampoco en las establecidas en las letras a) y b).

En lo que respecta a la letra a) porque, a juicio de la Diputación Foral, el presente conflicto “no se plantea sobre cómo ha de aplicarse un punto de conexión”, por la razón elemental de que, “no es posible discrepar sobre cómo ha de aplicarse un punto de conexión cuando falta un elemento esencial para posibilitar esta discrepancia: el propio punto de conexión sobre el que discrepar”. Para que el punto de conexión que pudiera dar pie a la controversia exis-

tiese sería necesario, afirma la institución foral, “que las Administraciones afectadas, con anterioridad, ya hubiesen acordado un punto de conexión respecto a la aplicación de la exención de los biocarburantes”. Es decir que, a juicio de la Diputación, el punto de conexión inexistente debería prever específicamente la distribución de la referida exención entre el Territorio Histórico de Álava y el Estado.

Tampoco en la letra b) tendría cabida el presente conflicto, “fundamentalmente por los mismos motivos expuestos en el apartado anterior respecto a la letra a): no está en cuestión la interpretación y aplicación del Concierto, sino la cobertura, previo acuerdo de las Administraciones, de un déficit de reglas de distribución de competencias detectado para el caso objeto del conflicto”.

En apoyo del argumento básico (inexistencia de un punto de conexión) aduce la Diputación de Álava dos consideraciones adicionales:

1º) La propia Administración del Estado habría reconocido, en comunicación dirigida al obligado tributario (Entidad), la inexistencia de un criterio de reparto y la necesidad de acordar un punto de conexión. Este reconocimiento se deduciría de una comunicación de fecha 20 de enero de 2003 dirigida por el Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT a (Entidad) en la que indica a ésta que “estando próxima la firma del acuerdo entre las Administraciones tributarias del País Vasco y del Estado que establezca el procedimiento para la aplicación de la exención, en los supuestos de mezclas de biocarburantes y carburantes convencionales” practique las deducciones de la cuota por exenciones en materia de biocarburantes en las declaraciones-liquidaciones presentadas en la Administración tributaria del Estado. En opinión de la Diputación Foral de Álava, “el hecho de que por causas de diversa índole, irrelevantes a efectos del

asunto que aquí se sustancia, no prosperasen hasta julio de 2007 los intentos de formalizar unos principios de acuerdo sobre cuya culminación había otras expectativas temporales, no puede alegarse como instrumento que dé cobertura jurídica a los argumentos que los servicios de inspección de la AEAT predicen frente a (Entidad)".

2º) El hecho de que los acuerdos de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007 incluyesen uno (el decimoquinto) relativo a la aplicación de los beneficios fiscales para los biocarburantes, desarrollado en el Anexo XIII de los acuerdos, demostraría, en opinión de la Diputación Foral, que hasta este momento no existía un criterio de distribución entre Administraciones de dichos beneficios. A juicio de la institución foral es "irrelevante a los efectos de la resolución del conflicto planteado el hecho de que, finalmente, el acuerdo suscrito por las Administraciones competentes para la exacción del Impuesto sobre Hidrocarburos haya optado por un criterio idéntico al que la AEAT pretende sea de aplicación para unos hechos anteriores"; es decir, a los ejercicios 2003 y 2004.

Concluye la Diputación Foral de Álava su razonamiento sobre la falta de competencia de la Junta Arbitral con el argumento de que, en ausencia de un punto de conexión, la resolución del presente conflicto exigía una adaptación del Concierto por acuerdo entre ambas Administraciones, con arreglo a lo establecido en la Disposición Adicional Segunda del Concierto. El órgano competente para ello, al que debió acudir, es la Comisión Mixta del Concierto Económico, el cual hubiera podido resolver la controversia haciendo uso de las competencias que le atribuye el artículo 62 del Concierto, en especial de las previstas en las letras a) ("Acordar las modificaciones del Concierto Económico") y b) ("Todos aquellos acuerdos que en materia tributaria y financiera resulten necesarias en cada momento para la correcta

aplicación y desarrollo de lo previsto en el presente Concierto"). En efecto, afirma la Diputación Foral de Álava, "no tenemos dudas de que en esta situación (en la necesidad de desarrollar el Concierto para dar cobertura jurídica a un supuesto fallo de regulación) se encontraba el supuesto de la aplicación de exención de los biocarburantes ...".

3.- De acuerdo con el planteamiento de la Diputación Foral de Álava expuesto en el Fundamento de Derecho anterior, la competencia de esta Junta Arbitral para conocer del conflicto depende de que este verse sobre la aplicación de un punto de conexión ya establecido en el Concierto o, por el contrario, dicho punto no existiese al tiempo de los hechos que dan origen a la controversia, como sostiene la Diputación.

En su escrito de alegaciones de 28 de octubre de 2008, la AEAT manifiesta acerca de esta cuestión su opinión contraria a la de la Diputación Foral de Álava: a su juicio, el criterio adoptado en las actas de inspección extendidas a (Entidad) "no es un nuevo punto de conexión: de lo contrario habría de modificarse la Ley del Concierto Económico, sino que antes bien es una modulación del previsto en el Concierto (artículo 33 LC)".

No podemos compartir en este punto la tesis de la Diputación Foral de Álava, por la razón fundamental de que, como sostiene la AEAT, el punto de conexión que es necesario aplicar para resolver el conflicto existía cuando se realizaron los hechos origen de la controversia. Dicho punto de conexión no es otro que el establecido para los Impuestos Especiales de Fabricación en el párrafo primero del artículo 33.Dos del Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, cuyo texto es el siguiente: "Los Impuestos Especiales de Fabricación se exigirán por las respectivas Diputaciones Forales cuando el devengo de los mismos se produzca en el País Vasco". Este es, por

tanto, el precepto de aplicación a la controversia, con cuya mención damos cumplimiento a lo dispuesto en la letra b) del artículo 16.5 RJACE.

Para entenderlo así basta considerar que la aplicación de las exenciones debe necesariamente estar sujeta al mismo criterio o punto de conexión que el tributo en cuya determinación deben aquéllas tomarse en consideración. En efecto, las exenciones o desgravaciones fiscales no tienen una existencia aislada del hecho imponible al que afectan, sino que constituyen una pieza del conjunto normativo de cuya aplicación resulta la cuota tributaria. Como dice la AEAT en su escrito de planteamiento del conflicto (F.D. 3º.III), "la exención está unida a la realización del hecho imponible". La opinión contraria llevaría al absurdo de considerar necesaria la previsión por el Concierto de un punto de conexión específico para las exenciones de cada uno de los tributos concertados, al menos para aquellas que operen técnicamente como partidas deducibles de la cuota íntegra. Basta para demostrar lo insostenible de esta tesis observar que el Concierto Económico no establece ningún punto de conexión específico para exenciones en ninguno de los tributos concertados, como sería de esperar si dicha tesis fuese correcta.

4.- En este punto del razonamiento es necesario fijar con la mayor precisión posible el objeto del presente conflicto, en primer lugar, para adoptar una resolución acerca de la competencia de esta Junta Arbitral. De entrada, debemos descartar que dicho objeto esté constituido por la reclamación de una cantidad por la AEAT a la Diputación Foral de Álava. De ser así, esta Junta sería claramente incompetente.

A igual conclusión habría de llegarse si el objeto de la controversia fuese la validez del pago hecho por (Entidad) a la Hacienda del Estado y, en consecuencia, si éste produjo o no efectos liberatorios de su deuda tributaria por el Impuesto sobre Hidro-

carburos, cuestión a la que se refiere el escrito de planteamiento del conflicto, recogiendo las extensas consideraciones al respecto del informe del Servicio Jurídico de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de 28 de febrero de 2007. En los términos en que está planteada, la controversia es ajena al pago realizado por (Entidad) y sus efectos y, por tanto, a la situación contemplada por el artículo 62.8 de la Ley General Tributaria (reclamación por una Administración de un impuesto cuando por la misma operación ya se ha pagado a otra Administración una deuda tributaria por el mismo impuesto u otro incompatible con él), en torno al cual razona el citado informe.

Es cierto que la situación que ha dado origen a la controversia habría podido recibir un tratamiento distinto por las dos Administraciones interesadas. Así, la AEAT pudo haber considerado inexacta la autoliquidación del Impuesto sobre Hidrocarburos presentada por (Entidad) y, tras rectificar la situación tributaria del contribuyente, haberle reclamado el pago de la cantidad ingresada de menos. A ello alude la propia AEAT en su escrito de planteamiento del conflicto (Antecedente 3º) al señalar que, frente a la extensión de actas sin descubrimiento de deuda con regularización tributaria, "evidentemente, la otra opción era liquidar las diferencias referidas y que el sujeto pasivo reclamase a cada Diputación Foral lo que correspondiese". La Hacienda Foral de Álava pudo hacer lo propio con las declaraciones que le presentó (Entidad) sin deducción por la exención de los biocarburantes. Sin embargo, la AEAT no siguió esta línea de actuación, sino que dando por buenos la declaración e ingreso realizados por el contribuyente, situó la cuestión en el plano de las relaciones financieras con la Diputación Foral de Álava, en el que la controversia se enmarca necesariamente en el Concierto Económico. Esto es justamente lo que sostiene (Entidad) en su escrito de alegaciones referido en el apartado 8 de los antecedentes.

Planteada la cuestión como relativa al reparto del coste financiero de la exenciones indudable que cae plenamente dentro del ámbito de competencia de esta Junta Arbitral definido por el artículo 66.Uno del Concierto Económico, ya se considere que versa sobre “la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados” (letra a), ya se estime que se trata de un conflicto surgido entre las Administraciones interesadas “como consecuencia de la interpretación y aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales” (letra b).

Como conclusión de las consideraciones precedentes, nos pronunciamos a favor de la competencia de la Junta Arbitral para conocer del presente conflicto.

b) Cuestión de fondo

5.- La cuestión de fondo que plantea el presente conflicto se desdobra en dos: a la vista del punto de conexión para los Impuestos Especiales de Fabricación, entre los que se incluye el Impuesto sobre Hidrocarburos, que establece el párrafo primero del artículo 33.Dos del Concierto Económico, a saber, el lugar del devengo del impuesto,

1º) Determinar si la interpretación correcta de dicho punto de conexión imponía en los ejercicios 2003 y 2004 el reparto del coste financiero derivado de la aplicación de la exención de los biocarburantes entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Álava.

2º) Determinar si es adecuado el criterio de reparto en función de las salidas con impuesto de gasolina sin plomo de 95 octanos del depósito fiscal del devengo.

6.- No parece ofrecer duda que la respuesta al primero de los anteriores interrogantes debe ser posi-

tiva. Lo contrario no sólo sería opuesto al equitativo reparto de los recursos financieros entre el Estado y los Territorios Históricos que inspira el Concierto, sino también a la letra de éste.

En efecto, de acuerdo con el artículo 33.Uno del Concierto “los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado”. Pues bien, si las Haciendas de los Territorios Históricos no admitiesen la deducción por aplicación de la exención de los biocarburantes estarían aplicando una normativa distinta de la estatal. Teniendo esto en cuenta, no compartimos la siguiente afirmación de la Diputación Foral de Álava en su escrito de alegaciones de 20 de junio de 2008: “Sostenemos que la empresa (Entidad) procedió respecto a la aplicación de la exención cuestionada en los ejercicios 2003 y 2004 sin transgredir el marco normativo regulador de la materia...”.

Hay que dar, pues, la razón a la AEAT cuando afirma en su escrito de alegaciones de 28 de octubre de 2008 que “no cabe duda de que es totalmente contrario a la LC que respecto de un impuesto concertado se impute en exclusiva [la exención] a una de las Administraciones”.

7.- La Diputación Foral de Álava estima que en ausencia de un criterio expreso de reparto del coste de la exención entre las Administraciones resulta imposible llevar a cabo este reparto. Alega a este respecto que “una vez que el biocarburante, antes de que se ultime el régimen suspensivo, es mezclado con la gasolina sin plomo pierde su identidad, de modo que no es posible determinar la cantidad de biocarburante que en su caso se contiene en el volumen de carburante que sale de cada establecimiento de (Entidad) con destino a su consumo, ya se localice el establecimiento en territorio común o territorio foral”.

Para la Diputación Foral de Álava el hecho de que la Comisión Mixta del Concierto haya adoptado el 30 de julio de 2007 un acuerdo sobre la aplicación de la exención sería una prueba de la necesidad de una norma expresa de reparto o establecimiento de un punto de conexión. Señala la Diputación que el criterio fijado en dicho acuerdo es sólo uno de los posibles. A su juicio es irrelevante que el adoptado en dicho acuerdo sea idéntico al aplicado por la AEAT en los casos controvertidos.

En realidad, este argumento no hace sino reiterar el de la ausencia de un punto de conexión, que hemos rechazado como demostración de la incompetencia de la Junta Arbitral para conocer de este conflicto. Frente a él hay que recordar que tanto los principios inspiradores del Concierto como la norma de distribución del poder impositivo contenida en el artículo 33.Dos de éste impiden que el coste recaudatorio de la exención se impute exclusivamente a la Administración del Estado. Por consiguiente, si se acepta que el reparto del coste de la exención entre las Administraciones es una exigencia básica del Concierto, hay que afirmar que su cumplimiento no puede depender de la existencia de una norma expresa de reparto, siempre que sea posible utilizar un criterio razonable para llevarlo a cabo.

Esto es lo que en sustancia arguye la AEAT cuando afirma en sus alegaciones que “la configuración de un tributo como concertado afecta a todos los componentes de ese tributo, incluidas las bonificaciones, exenciones, deducciones y demás componentes de esa figura impositiva, con las modulaciones y en su caso excepciones que se establezcan en la propia LC, excepción que no se contempla para el presente supuesto en el artículo 33 de la LC”. Y añade más adelante que la imposibilidad –que admite la AEAT– de identificar el biocarburante contenido en la mezcla que sale a consumo desde cada establecimiento, que imposibilita, a su vez, la determinación

de dónde se produce el devengo del Impuesto sobre Hidrocarburos era lo que hacía necesario que se fijara por las Administraciones implicadas un criterio equitativo (a la vista de las dificultades técnicas y físicas existentes), a la par que respetuoso con su naturaleza de impuesto concertado, y que proporcionara seguridad jurídica a los obligados”.

Señala también el escrito de alegaciones de la AEAT que desde el año 2001 se iniciaron distintas aproximaciones a las Haciendas Forales afectadas a fin de consensuar un criterio, pero que, a pesar de la insistencia de la AEAT, el acuerdo tardó varios años en conseguirse, “circunstancia que ha propiciado el mayor incremento recaudatorio por parte de las Haciendas Forales afectadas, lo que ha propiciado un enriquecimiento injusto y contrario a la LC, a la vista de la distribución de competencias para exaccionar este tributo que prevé la LC”.

8.- El escrito de la AEAT de planteamiento del conflicto argumenta que el acuerdo de la Comisión Mixta de 30 de julio de 2007 es aplicable a los ejercicios 2003 y 2004, “puesto que interpreta la normativa sobre impuestos especiales y el Concierto Económico” vigente en dichos ejercicios. En este carácter interpretativo insiste el escrito de alegaciones de 28 de octubre de 2008. Por su parte, la Diputación Foral de Álava sostiene el carácter de norma innovadora de dicho acuerdo, en coherencia con su tesis de la ausencia hasta la adopción de éste de un punto de conexión para la exención, que el acuerdo vendría a establecer.

Es conocido lo borroso de la categoría de normas interpretativas, en contra de la cual se observa que estas normas contienen necesariamente un elemento de novedad en el ordenamiento jurídico, ya que de lo contrario serían superfluas. La calificación expresa como interpretativa de una norma denotaría la voluntad de su aplicación retroactiva desde la vigencia de

la norma supuestamente interpretada. No es este, sin embargo, el caso del acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto en la materia que nos ocupa.

La resolución del presente conflicto no exige, sin embargo, necesariamente un pronunciamiento sobre el carácter interpretativo o no del mencionado acuerdo. Nos limitaremos, por tanto, a señalar que éste podría tener cabida en un concepto amplio de norma interpretativa y que, en cualquier caso, es inequívoca su intención de facilitar la aplicación del artículo 33 del Concierto Económico y en consecuencia, su función subordinada a este precepto.

Cabe añadir que si, como pretende la Diputación Foral, el acuerdo contuviese un nuevo punto de conexión no habría podido ser adoptado por la Comisión Mixta, sino que habría necesitado su aprobación mediante una Ley de modificación del Concierto.

9.- Como hemos indicado más atrás (Fundamento de Derecho 2), la Diputación Foral de Álava argumenta que la propia Administración del Estado habría reconocido, en comunicación de fecha 20 de enero de 2003 dirigida por el Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT a (Entidad) la inexistencia de un criterio de reparto y la necesidad de acordar un punto de conexión e indicado a esta sociedad que practicase las deducciones de la cuota por exenciones en materia de biocarburantes en las declaraciones-liquidaciones presentadas en la Administración tributaria del Estado. Sin embargo, esta comunicación produce sus efectos fundamentalmente en las relaciones entre el obligado tributario y la AEAT (sobre todo el de eximir a éste de cualquier responsabilidad por infracción tributaria), sin que sus afirmaciones sobre la inexistencia de un punto de conexión puedan desvirtuar las conclusiones a que hemos llegado en los anteriores Fundamentos de Derecho.

10. Hemos señalado también más atrás (Fundamento de Derecho 4) que el objeto del presente conflicto no está constituido por la reclamación de una cantidad por la AEAT a la Diputación Foral de Álava ya que, de ser así, esta Junta Arbitral sería claramente incompetente para conocer de él. A primera vista la pretensión de la AEAT tendría precisamente este objeto, ya que solicita de la Junta que declare la "procedencia de pago por parte de la Hacienda Foral de Álava de las cantidades solicitadas como reembolso de fondos". Es necesario, sin embargo, interpretar esta petición, formulada quizá con expresión técnicamente poco depurada, teniendo en cuenta el sentido de las alegaciones formuladas por la AEAT ante este órgano arbitral, y entender que lo que se solicita de esta Junta Arbitral, y entra dentro de sus competencias, es la declaración de que el punto de conexión relativo a los Impuestos Especiales de Fabricación, entre los cuales se encuentra el Impuesto sobre Hidrocarburos, establecido en el artículo 33 del Concierto Económico, exige que el coste recaudatorio de la exención de los biocarburantes sea repartido entre las Administraciones interesadas y que un criterio adecuado de reparto es el que tiene en cuenta el volumen de salidas de la gasolina sin plomo que contiene biocarburante de los depósitos fiscales situados en los territorios respectivos. Es en ejecución de esta resolución cuando procederá formular las pretensiones de reembolso de las cantidades correspondientes.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar:

1º) Que del punto de conexión relativo a los Impuestos Especiales de Fabricación establecido en el artículo 33.Dos del Concierto Económico se deriva la exigencia de que el coste recaudatorio de la exen-

ción de los biocarburantes establecida en el artículo 51.3, a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, sea repartido entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Álava.

2º) Que es conforme al Concierto el criterio de reparto que atiende al volumen de salidas con impuesto de gasolina sin plomo de 95 octanos clasificado en el epígrafe 1.2.2 del artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales de los depósitos fiscales del devengo situados en los territorios respectivos.

En ejecución de esta resolución, la AEAT podrá formular las pretensiones de reembolso que procedan.

**RESOLUCIÓN 9/2009 - EXPEDIENTE 13/2008.
IVA – domicilio fiscal de las personas jurídicas.**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 3 de abril de 2009

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Fernando de la Hucha Celador, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto automático de competencias planteado por (ENTIDAD 1) (en adelante, la sociedad, con NIF BNNNNNNNNN) frente a la Diputación Foral de Bizkaia y la Administración del Estado en lo que se refiere a la determinación de órgano competente para la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a favor de dicha sociedad por los ejercicios 2001 y 2002 que se tramita por esta Junta

Arbitral con el número de expediente 13/2008.

I.- ANTECEDENTES

1. El presente conflicto se plantea por la sociedad mediante escrito dirigido a esta Junta Arbitral con fecha de entrada de 2 de mayo de 2008, y de acuerdo con el artículo 13.3 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (en adelante RJACE), aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, al declararse ambas Administraciones incompetentes para la devolución del IVA correspondiente a los ejercicios 2001 y 2002.

2. La sociedad se constituyó el 22 de febrero de 2001 en Bilbao, fijando su domicilio social y fiscal en dicha ciudad. El día 1 de marzo de 2001 presenta declaración censal de inicio de actividades ante la Hacienda Foral de Bizkaia. Asimismo presentó declaración de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas el 16 de marzo de 2001 (declarando el inicio de actividades el 2 de marzo de 2001) en (MUNICIPIO DE BIZKAIA) y el 14 de junio de 2001 en (MUNICIPIO DE BARCELONA) (con fecha de inicio de actividad el 15 de junio de 2001). En todas las declaraciones citadas hace constar como domicilio fiscal (DOMICILIO 1) de (MUNICIPIO DE BIZKAIA).

3. El 26 de julio de 2001 se procedió a la escisión parcial, sin extinción, de una rama de actividad de (ENTIDAD 2) (NIF ANNNNNNNNNN) con domicilio social y fiscal en (MUNICIPIO DE BIZKAIA); dicha rama de actividad fue adquirida por la sociedad promotora del conflicto a título de sucesión universal, con efectos contables retrotraíbles al 1 de enero de 2001. Dicha operación fue elevada a escritura pública e inscrita en el Registro Mercantil el 2 de agosto de 2001, contabilizando el asiento de escisión parcial en el Libro Diario el 31 de agosto de 2001.

4. El 23 de octubre de 2001 la sociedad presentó ante la Diputación Foral de Bizkaia declaración-liquidación trimestral del IVA correspondiente al tercer trimestre del ejercicio 2001, de donde resultaba una cantidad a compensar de 17.308 euros.

5. El 30 de enero de 2002, la sociedad presenta declaración-resumen anual del IVA 2001 ante la Hacienda Foral de Bizkaia, de donde resultaba un importe a devolver de 108.715,73 euros, consignando que el 100% de las operaciones se habían realizado en territorio común. Además, ese mismo día presentó ante la AEAT solicitud de alta en el ROE (Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos); el 4 de marzo de 2002 y el 18 de marzo del mismo año presentó ante la AEAT y ante la Hacienda Foral de Bizkaia, respectivamente, solicitudes de alta en el ROE como Gran Empresa.

6. El 14 de noviembre de 2002 la Diputación Foral de Bizkaia comunica a la sociedad el acuerdo de denegación del IVA 2001 solicitado por entender que el volumen de operaciones conjunto de la sociedad adquirente y las derivadas de la escisión, que se unen a las anteriores, supera los 500 millones de pesetas y que la totalidad de las operaciones se han realizado en territorio común.

7. La sociedad presentó el 29 de noviembre de 2002 ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) declaración mensual del IVA de Grandes Empresas que, excepcionalmente, recogía los importes declarados en 2001 ante la Diputación Foral de Bizkaia. A la vista del acuerdo de ésta citado en el antecedente anterior y habiendo ascendido su facturación en 2001 a 8.165.012,56 euros, presenta el 2 de diciembre escrito solicitando la devolución por la AEAT del IVA de 2001 por el importe señalado en el antecedente quinto, es decir, 108.715,73 euros. El volumen de facturación consignado resulta de sumar las operaciones directamen-

te realizadas por la sociedad (2.356.848,10 euros) más las realizadas por (ENTIDAD 2) por cuenta de la adquirente (5.808.164,47 euros), debido a que la adquisición de la rama de actividad escindida retrotraía sus efectos contables al 1 de enero de 2001.

Previamente, en concreto el 28 de de noviembre de 2002, la sociedad presenta ante la AEAT declaración censal de inicio de actividad con efectos retroactivos al 1 de diciembre de 2001.

8.- El 4 de julio de 2002 la sociedad eleva a escritura pública el acuerdo del cambio del domicilio social desde (MUNICIPIO DE BIZKAIA) a (MUNICIPIO DE BARCELONA), presentando declaración censal de cambio de domicilio ante la AEAT el 16 de diciembre de 2002.

9. Durante los meses de enero-noviembre de 2002, la sociedad presenta las declaraciones-liquidaciones del IVA 2002 ante la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco, resultando un importe a devolver de 475.137,49 euros.

10. Con fecha 16 de diciembre de 2002, la Unidad Regional de Inspección núm. 4 de Vizcaya de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco emite informe sobre la Administración competente en el IVA, donde considera improcedente, de cara a determinar el volumen de operaciones, incorporar las realizadas por cuenta de (ENTIDAD 2) con efectos a 1 de enero de 2001, tal y como había realizado la Diputación Foral de Bizkaia para considerar que el volumen de operaciones en dicho año superaba los 500 millones de pesetas. En cuanto a la fecha de inicio de la actividad, efectúa una diferenciación del siguiente tenor: a) desde el punto de vista formal habría que tomar como fecha de inicio el 1 de marzo (fecha de presentación de la declaración censal de inicio de actividades) y, por tanto, sería la Hacienda Foral la competente para la devolución del IVA tan-

to en el año 2001 como en el 2002; b) desde un punto de vista material “y teniendo en cuenta que se trata de una sociedad creada con la finalidad de ser beneficiaria de una escisión parcial de otra, resulta de gran dificultad determinar cuándo se ha producido dicho inicio; podría afirmarse que de las comprobaciones efectuadas el inicio de la actividad se produce aproximadamente en el momento de efectuarse el asiento de escisión”, con lo que, de tomarse esta fecha como de inicio de actividades, el volumen de operaciones en el año 2001 superaría por elevación al año la cifra de 500 millones de pesetas y también de 6 millones de euros, correspondiendo por tanto al Estado la devolución habida cuenta de que todas las operaciones se han realizado en territorio común. Por último propone que se inicie el expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal, fijándose con efectos retroactivos desde la constitución de la sociedad en (MUNICIPIO DE BARCELONA).

11. El 30 de enero de 2003 presenta declaración-liquidación final (modelo 390) ante la Hacienda Foral de Bizkaia por el ejercicio 2002, consignando una diferencia de 434.453,08 euros (la diferencia entre esta cantidad y la solicitada a la AEAT parece estar en la liquidación mensual de diciembre, una vez notificado el cambio de domicilio fiscal) entre las cantidades soportadas y devengadas, pero sin indicar si opta por la compensación o por la devolución. En el escrito de planteamiento del conflicto automático, la sociedad señala que en 2002 solicitó devolución del IVA 2002 a la Diputación Foral de Bizkaia, recibiendo contestación negativa el 18 de noviembre de 2004, cuando, en puridad, en el Anexo V de la documentación remitida por la sociedad, así como en el expediente remitido por la Diputación Foral de Bizkaia, lo que se deniega no es la devolución sino la solicitud de inscripción en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos (ROE).

12. El 13 de mayo de 2003 la sociedad recibe

la notificación del acuerdo dictado por la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas (URGGE) desestimando la solicitud de devolución del IVA correspondiente a 2001 al no considerarse competente para su exacción la Administración del Estado, Básicamente considera que la entidad inicia la actividad cuando presenta el 1 de marzo de 2001 la declaración censal en cuyo caso el volumen de operaciones elevado al año no supera los 500 millones de pesetas, siendo la Hacienda Foral la competente para la devolución y añadiendo que el art. 28.3 del Concierto de 1981 no contempla la escisión parcial a efectos de calcular el volumen de operaciones y determinar la Administración competente, por lo que no deben ser tenidas en cuenta las operaciones realizadas por (ENTIDAD 2).

13. Frente a dicho acuerdo la sociedad interpuso recurso de reposición el 30 de mayo de 2003 ante la URGGE siendo desestimado mediante acuerdo de 2 de abril de 2004, con idéntica motivación. En el escrito de interposición la sociedad introduce un elemento nuevo de discusión, consistente en afirmar que, desde su constitución, tuvo la sede de dirección efectiva en (MUNICIPIO DE BARCELONA) y no en (MUNICIPIO DE BIZKAIA), donde se limitó a realizar meras actividades auxiliares. En el acuerdo desestimatorio se considera que el inicio de actividades se produce el 1 de marzo de 2001 y que el volumen de operaciones realizado por la sociedad no debe incluir las realizadas por cuenta de la rama de actividad absorbida; de tal manera que habiendo iniciado sus actividades el 1 de marzo de 2001 se procede a elevar al año la cantidad facturada en 10 meses (2.356.848,10 euros) de donde resulta una cantidad de 2.828.217,72 euros, inferiores a los 500 millones de pesetas. La sociedad interpuso reclamación económico-administrativa frente a la resolución del recurso de reposición el 5 de mayo de 2004, que fue declarada inadmisibile por extemporánea mediante acuerdo del Tribunal Económico-

Administrativo Regional de Cataluña de 24 de abril de 2008.

14. El 18 de diciembre de 2003 se notifica a la sociedad el acto administrativo de liquidación tributaria derivado del acta A02 707788182 regularizando las declaraciones-liquidaciones mensuales del IVA enero-noviembre 2002, denegando el derecho a la devolución por no considerarse competente para la exacción del impuesto y acordando expresamente la improcedencia de las declaraciones mensuales relativas a dichos períodos, por idénticos motivos que los esgrimidos en el recurso de reposición interpuesto ante el acuerdo de la URGGE (básicamente que no se había superado el volumen de 6 millones de euros en el ejercicio anterior). No obstante, como novedad fundamental, hay que tener en cuenta que el acto de liquidación y el acta previa se basan en un Informe de la Secretaría General de Política Fiscal, Territorial y Comunitaria de 10 de septiembre de 2002, que será tenido en su caso en cuenta para la resolución de este conflicto. Contra dicho acto de liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que desestimó la solicitud de devolución de la sociedad mediante acuerdo de 17 de julio de 2008. La única novedad es que modifica el volumen de operaciones realizado en 2001 por la sociedad y elevado al año que pasa a ser de 2.852.240,06 euros, que en todo caso, es inferior a 6 millones de euros (téngase en cuenta la elevación de la cifra de volumen de operaciones llevada a cabo por el nuevo Concerto Económico aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, cuya vigencia se retrotrajo al 1 de enero de dicho año). El TEAR de Cataluña sigue considerando la fecha de inicio de actividades el 1 de marzo de 2001 y la improcedencia de la inclusión de las operaciones realizadas como consecuencia de la escisión parcial de (ENTIDAD 2) para calcular el volumen de operaciones realizado en el año anterior. Un hecho relevante,

aunque la sociedad lo había planteado en el recurso de reposición planteado contra el acuerdo de la URGGE al que hemos hecho referencia, deducible del acuerdo del TEAR es que en las alegaciones formuladas por la sociedad, ésta señala, como último argumento y una vez más, que “en cuanto al domicilio fiscal (...) ni se encuentra ni se ha encontrado nunca en (MUNICIPIO DE BIZKAIA) sino en (DOMICILIO 2) de (MUNICIPIO DE BARCELONA) donde, además, se encuentran los servicios centrales desde los que se gestionan las actividades de las sociedades del grupo al que pertenece”.

15. En sesión celebrada el día 12 de mayo de 2008 la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el conflicto automático de competencias, notificándose a la AEAT y a la Diputación Foral de Bizkaia, concediéndoles el plazo de un mes para que remitiesen el expediente completo, al amparo del art. 13.3, segundo párrafo del RJACE.

16. La Diputación Foral de Bizkaia, mediante escrito con fecha de entrada en esta Junta el 23 de junio de 2008 remitió los antecedentes y documentos que obraban en su poder en relación con la sociedad, sin efectuar consideración ni alegación alguna.

17. Por su parte, la AEAT remitió los antecedentes y documentación mediante escrito con fecha de entrada en esta Junta Arbitral el 20 de junio de 2008, pero sobre la base de los antecedentes formuló una serie de alegaciones sobre el fondo, aún cuando no era el momento procesal oportuno, que pueden sintetizarse del siguiente modo:

a) Inadmisión total del conflicto por extemporaneidad en su planteamiento.

b) Inadmisión total del conflicto por haberse resuelto ya por el TEAR de Cataluña la solicitud de devolución del IVA 2001 y encontrarse pendiente de

resolución la liquidación del IVA 2002 ante el citado órgano económico-administrativo (como hemos visto cesa ex post dicha pendencia –que no es judicial, sino administrativa- mediante el acuerdo desestimatorio de la reclamación dictado el 17 de julio de 2008).

c) Subsidiariamente y para el caso de admitirse el conflicto planteado, que se declare que la competencia para la exacción y devolución del IVA de 2001 y de los meses enero-noviembre de 2002 no corresponde a la AEAT sino a la Diputación Foral de Bizkaia, en base a distintos argumentos que reproduciremos en los fundamentos jurídicos.

18. Transcurrido el plazo de dos meses sin que ninguna Administración se declarase competente y, habiendo desaparecido, por tanto, la causa de paralización en la tramitación del procedimiento prevista en el artículo 13.3 in fine del RJACE, el 24 de septiembre de 2008 se notifica la puesta de manifiesto del expediente a los interesados para que formulen las alegaciones que estimen conveniente para la defensa de sus pretensiones.

19. La Diputación Foral de Bizkaia formula sus alegaciones mediante escrito que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el 23 de octubre de 2008 donde solicita la admisión a trámite del conflicto de competencias automático, considera competente a la AEAT para proceder a la devolución del IVA 2001, discrepando básicamente sobre el cálculo del volumen de operaciones en función de la fecha de inicio de actividades que afecta al volumen de operaciones de 2001 (primer año de ejercicio de la actividad por parte de la sociedad). En cuanto a la devolución correspondiente al año 2002 mantiene la tesis de la competencia de la AEAT, aun en el supuesto de que no se alcanzase un volumen de operaciones superior a 6 millones de euros ya que al trasladar la sociedad su domicilio fiscal a territorio común sería

la AEAT la Administración competente para la devolución. Además introduce un elemento nuevo en la discusión cómo son determinadas afirmaciones del representante de la sociedad en cuya virtud su domicilio fiscal, incluso desde su constitución, estuvo siempre en territorio común, algo que pretende corroborar invocando el Informe de la Inspección de la Unidad Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco de 16 de diciembre de 2002 (ver antecedente 10).

20. La AEAT formula sus alegaciones el día 29 de octubre de 2008 abundando en las realizadas el 20 de junio y ofreciendo como hecho nuevo (ya resaltado por nosotros en el antecedente 13) que había recaído el acuerdo del TEAR de Cataluña de 17 de julio de 2008, que desestimaba la solicitud de devolución del IVA correspondiente al ejercicio 2002, y que al no haberse producido la interposición de recurso contencioso-administrativo los actos eran firmes no pudiendo la Administración estatal dictar acto alguno contrario a lo acordado por el Tribunal Económico-Administrativo.

21. Por su parte la sociedad formula sus alegaciones el 31 de octubre de 2008, contestando, en los términos que veremos, a las alegaciones de la AEAT de 20 de junio, y solicitando de esta Junta Arbitral que determine la Administración competente para la devolución de las cuotas autoliquidadas del IVA de 2001 y 2002, así como exigiendo los intereses de demora devengados desde la fecha en que debieron haberse devuelto dichas cantidades.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Con carácter previo, procede despejar las alegaciones sobre la inadmisión del conflicto planteadas por la AEAT y a la que se oponen tanto la sociedad promotora del mismo como la propia Diputación Foral de Bizkaia. En primer lugar, alega la

conurrencia de la causa de inadmisión prevista en el artículo 9 del RJACE, en la medida en que el conflicto ha sido resuelto por un Tribunal de Justicia, puesto que hay sendas resoluciones de 2008 dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña donde se desestima la pretensión de devolución del IVA efectuada por la sociedad tanto en lo que se refiere al año 2001 (por extemporaneidad) como a los meses de enero-noviembre de 2002. Siguiendo su razonamiento lógico, y no habiéndose interpuesto recurso contencioso-administrativo, las resoluciones del TEAR son firmes y por tanto concurre la causa de inadmisión citada. El argumento es jurídicamente inaceptable; en efecto, como hemos señalado en Resoluciones anteriores (por ejemplo, la Resolución 2/2009, de 28 de enero), los Tribunales Económico-Administrativos no son Tribunales de Justicia en el sentido que esta expresión tiene en nuestro ordenamiento jurídico y más en concreto en el art. 9 del RJACE, sin que tenga relevancia la jurisprudencia invocada por la AEAT que, en puridad, se reduce a una Sentencia de 21 de marzo de 2000 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea puesto que sólo los equipara a tales a los efectos de plantear cuestiones prejudiciales. Del artículo 117 de nuestra Constitución, de la Ley Orgánica del Poder Judicial, de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de la Ley General Tributaria y de abundantes sentencias de nuestros Tribunales (vid. por todas la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2003) se desprende que dichos tribunales son órganos administrativos en ningún caso incardinables en el poder judicial, constituyendo la vía previa para el acceso, en su caso, a la jurisdicción contencioso-administrativa.

2. Un segundo motivo alegado por la AEAT para oponerse a la tramitación del conflicto es la extemporaneidad del mismo en base al cómputo de plazos deducible del art. 13 del RJACE. Básicamente señala que las declaraciones de incompetencia de ambas

Administraciones, estatal y foral, son anteriores a la constitución de esta Junta Arbitral y constituida la misma ninguna de las dos Administraciones, en el plazo de un mes previsto en el citado precepto, ha acudido a la Junta Arbitral promoviendo el conflicto lo que ha posibilitado el planteamiento automático del mismo por el contribuyente. Tras señalar su posición sobre el cómputo de plazos ante la ausencia de un régimen transitorio, posición conocida puesto que ya ha sido rechazada por esta Junta Arbitral en diversas Resoluciones que han sido notificadas a la AEAT y que juzgamos innecesario reiterar en este acuerdo, llega a la conclusión de que el planteamiento del conflicto es extemporáneo puesto que la sociedad planteó el conflicto el 2 de mayo de 2005 (sic, debe ser una errata y referirse a 2008), cuando el plazo de caducidad finaba el 17 de febrero de 2008. La Diputación Foral de Bizkaia no efectúa ninguna alegación explícita que permita conocer su posición en este punto, aunque implícitamente se opone al mismo puesto que en sus conclusiones se decanta por la admisión a trámite del conflicto. Por el contrario, la sociedad se opone a esta causa de inadmisión, señalando que la interpretación más favorable del plazo sólo lleva a considerar que el día a quo para la interposición debe contarse desde el día 4 de abril de 2008, fecha de efectiva constitución de la Junta Arbitral y teniendo en cuenta que el conflicto se planteó el 2 de mayo de dicho año, se cumple el plazo de un mes previsto en el art. 13.3 del RJACE y por tanto no concurre la causa de extemporaneidad invocada por la AEAT.

En este sentido, la interpretación dada por esta Junta Arbitral ha sido clara en todas las resoluciones dictadas hasta el momento íntegramente notificadas a la AEAT y que juzgamos innecesario señalar aquí, al precisar que el plazo del mes ha de contarse desde el momento de efectiva constitución de la Junta Arbitral, es decir, desde el 4 de abril de 2008, fecha desde la cual tuvo la posibilidad de actuar y cono-

cer los casos pendientes y los planteados, como es este, con posterioridad a la constitución. A mayor abundamiento cabe recordar que la declaración de incompetencia de la AEAT no se remonta al año 2003, sino que dicha declaración fue combatida en sede administrativa y que las reclamaciones fueron falladas por el TEAR de Cataluña en abril y julio de 2008 (esta última con manifiesta infracción del artículo 66.Dos del Concierto). Por todas estas razones, desestimamos la alegación de extemporaneidad planteada por la AEAT declarando que el conflicto automático se interpuso dentro del plazo previsto en el art. 13.3 del RJACE.

3. Desestimados, por tanto, los motivos de inadmisión del conflicto (firmeza de las resoluciones judiciales y extemporaneidad del planteamiento del mismo) procede entrar en el fondo del asunto, debiendo precisar que no se trata de determinar si la sociedad tiene o no derecho a la devolución del IVA por los ejercicios señalados en los antecedentes, algo que reconocen tanto la AEAT como la Diputación Foral de Bizkaia, sino de fijar cuál de las dos Administraciones es la competente para la devolución, que es donde se produce la discrepancia, considerando ambas que la competente es la otra Administración. Por otro lado, no existe discrepancia alguna sobre el hecho de que las operaciones realizadas por la sociedad en los años 2001 y 2002 lo fueron en un porcentaje del 100% en territorio común. El desacuerdo radica, fundamentalmente, en el modo de fijar el volumen de operaciones a fin de determinar si, en 2001, se superó o no el volumen de 500 millones de pesetas fijado por el artículo 28 del Concierto aprobado por la Ley 12/1981, vigente para ese ejercicio (primer año de actividad de la sociedad) y si en 2002 se superó, en el año anterior, la cifra de 6 millones de euros, de acuerdo con el art. 27 del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, vigente desde el 1 de enero de dicho año.

4. La determinación del volumen de operaciones exige, a su vez, de acuerdo con los divergentes planteamientos de las Administraciones, delimitar cuestiones tales como la fecha de inicio de las actividades de la sociedad (en particular, si ha de computarse como tal la declaración censal de inicio de actividades presentada el 1 de marzo de 2001 o si, por el contrario, ha de computarse la fecha de inscripción de la escritura de escisión de rama de actividad o la fecha de apertura en el Libro Diario del asiento de escisión) así como, en su caso, la adición o no, a efectos del volumen de operaciones, de las ventas realizadas por cuenta de (ENTIDAD 2). Junto a ello, del expediente surge la cuestión del domicilio fiscal de la sociedad, que ha sido planteada tanto por la AEAT como por la Diputación Foral de Bizkaia, en tanto que es obviada por la sociedad en sus alegaciones, no obstante haberla planteado en sede económico-administrativa. Se trata de una cuestión colateral pero que podría, caso de no poder determinar el punto de conexión en base a los anteriores criterios, ser decisiva.

En este sentido, y teniendo en cuenta que la sociedad inicia sus actividades en 2001, hay que determinar, por elevación al año conforme ordena el Concierto en su artículo 28.Tres in fine, el volumen de operaciones, a efectos de determinar si supera o no los 500 millones de pesetas, límite cuantitativo fijado para ese ejercicio en la redacción dada al precepto por la Ley 38/1997, de 4 de agosto. En vista de ello, cobra una relevancia fundamental la fecha de inicio de actividades, puesto que el artículo 28.Tres del Concierto de 1981 (en la redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, vigente en el momento temporal al que se contrae el conflicto) determina que "en el supuesto de inicio de actividades, para el cómputo de 500 millones de pesetas, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural", añadiendo que "si el primer año de actividad no coincidiera con el

año natural para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades se elevarán al año”, supuesto éste último que es, precisamente el que nos ocupa.

Para la AEAT el inicio de las actividades viene determinado por el artículo 5.2 de la Ley del IVA (en la redacción dada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, aplicable desde el 1 de enero de 2001) e idéntico precepto de la Norma Foral 7/1994, del Territorio Histórico de Bizkaia, en cuya virtud “A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades (...). Quienes realicen dichas adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

A continuación invoca la AEAT el artículo 111 de la Ley del IVA (que se está refiriendo a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las actividades), como justificativo de la definición del momento inicial de las propias actividades, para de ello concluir que “la norma disocia el inicio de las actividades empresariales o profesionales del inicio de la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que constituyen el objeto de dicha actividad”, citando las Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de febrero de 1985 y de 29 de febrero de 1996 que declaran que la adquisición de bienes o servicios dirigida a permitir el posterior inicio de la actividad empresarial o profesional supone el comienzo de la propia actividad. Y considera que se ha de fijar el inicio de las actividades en marzo de 2001 por ser ésta la fecha en que se presentó por la sociedad la declaración de inicio de actividad exigida por la normativa nacional, foral y comunitaria (artículo 22.1

de la Sexta Directiva 77/388/CEE). Añade que, por pura lógica, la declaración de inicio de actividad ha de presentarse al dar comienzo ésta, con lo que constituye, a juicio de la AEAT, una “confesión extrajudicial” de la fecha de inicio.

Anuda posteriormente estos argumentos a la declaración censal presentada por la sociedad el 1 de marzo de 2001 concluyendo que éste es el momento en que comienzan las actividades, si bien matiza “este momento tiene pleno sentido, ya que determina el inicio del cumplimiento de las obligaciones formales del impuesto, aun cuando, si no se han realizado operaciones, no surge la obligación de ingreso”, a lo cual cabría añadir que tampoco la de deducción/devolución puesto que la no realización de operaciones se refiere tanto a ventas como a compras que originen derecho a deducción. En el primer escrito de alegaciones (fundamento de derecho quinto) simplemente mencionaba la presentación de la declaración censal ante la Diputación Foral de Bizkaia y de forma vaga e inconcreta que durante los meses de marzo a septiembre se habían realizado operaciones consistentes en la adquisición de bienes y servicios, sin precisar cuáles y omitiendo dos hechos relevantes: a) que la sociedad no presentó declaración-liquidación del IVA hasta el tercer trimestre de 2001 y b) que esa afirmación contradice el Informe de 16 de diciembre de 2002 de la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco, donde literalmente se señala que “De las actuaciones de comprobación efectuadas no se desprende la existencia de operaciones significativas de compras de las que quepa concluir el efectivo inicio de la actividad con anterioridad al asiento de escisión parcial (31 de agosto de 2001) siendo a partir del 30 de septiembre del mismo año cuando empiezan a registrarse operaciones en el Libro Registro de Facturas Emitidas, aunque lo cierto es que sí se ha detectado alguna factura recibida que corresponde al segundo trimestre del año...”.

La AEAT omite toda referencia a la declaración censal presentada ante ésta por la sociedad (ver antecedente 7) el 28 de noviembre de 2002 donde retrotraía la fecha de inicio de actividades al 1 de diciembre de 2001.

5. Por su parte, la sociedad, en su escrito de alegaciones de octubre de 2008 no hace ninguna mención al problema central del momento efectivo de inicio de actividades, limitándose simplemente a señalar que el 26 de julio de 2001 se procedió a la escisión parcial sin extinción de una rama de actividad de (ENTIDAD 2) y la rama de actividad fue adquirida con efectos retroactivos a 1 de enero de dicho año. Tampoco en el escrito de planteamiento de conflicto efectúa ninguna alegación sobre la fecha de inicio de actividades y únicamente en la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación derivada del acta A02-707788182 señala que, "aunque desde un punto de vista formal presentó el modelo 036 de inicio de actividades en fecha 1 de marzo, ello no se corresponde con el inicio material de actividades".

6. Para la Diputación Foral de Bizkaia, el concepto de inicio de actividades debe ser coincidente con el momento temporal en que el obligado tributario recibe regularmente facturas emitidas por terceros y/o expide facturas, disponiendo, en su caso, de los medios materiales y humanos necesarios para el ejercicio de las mismas, interpretando que esta circunstancia se produce el 31 de agosto de 2001 fecha en que se contabiliza por la sociedad el asiento de escisión parcial. Por otro lado, añade que todas las facturas, salvo una de de 27 de abril, están fechadas con posterioridad al 31 de agosto de 2001. Además, cita el Informe de la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco de fecha 16 de diciembre de 2002 (págs. 300-311 del expediente remitido por la AEAT en junio de 2008 y al que hemos hecho alusión anteriormente), en el cual se señala que de

las actuaciones de comprobación efectuadas por la Inspección se desprenden los siguientes hechos: a) Las facturas emitidas comienzan a registrarse a partir del 30 de septiembre de 2001; b) En las facturas emitidas consta "(ENTIDAD 2). (ENTIDAD 1)"; c) Por lo que se refiere al libro registro de facturas recibidas la mayor parte son emitidas con posterioridad al 31 de agosto de 2001, salvo una de 27 de abril de 2001, registrada el 30 de junio. Junto a ello, el informe constata que las retenciones sobre rendimientos del trabajo y/o profesionales se presentan ante la Hacienda Foral competente desde el tercer trimestre del año 2001, sucediendo lo mismo en el caso de la declaración-liquidación del IVA.

Disiente la Diputación Foral del modo de interpretar el concepto de "inicio de actividades", sosteniendo que al no aparecer definido en el artículo 28 del Concierto, procede aplicar para su interpretación el artículo 3 del Código Civil. En primer lugar, señala que el artículo 28.Tres del Concierto no efectúa remisión a norma particular alguna, por lo que sería impropio aplicar artículos concretos de la normativa foral del IVA, del Impuesto sobre Actividades Económicas o de la relativa a las declaraciones censales; en segundo lugar, señala que, atendiendo al contexto, el inicio de actividades debe guardar relación directa con las actuaciones realizadas por el sujeto pasivo para la obtención de contraprestaciones; en tercer lugar, y atendiendo a su finalidad, parece claro que si el Concierto no ha hecho ninguna remisión expresa genérica a otros conceptos impositivos u obligaciones formales, el concepto de inicio de la actividad debe interpretarse acorde con la finalidad pretendida. Tras explorar la normativa tributaria en distintos impuestos, la Diputación Foral llega a la conclusión que "las actividades empresariales o profesionales son aquellas que implican 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".

De forma muy resumida, señala la Diputación Foral de Bizkaia en base al balance de escisión a fecha 3 de abril que la sociedad únicamente poseía en el activo y pasivo del balance tesorería y capital social, respectivamente. Que, pese a la declaración censal y el alta en el IAE, no había realizado operación alguna, al no existir ni deudas frente a terceros ni créditos a su favor; tampoco disponía de personal ni de medios materiales para el ejercicio de su actividad. Añade la Diputación que hasta el 31 de agosto de 2001 no poseía la sociedad el poder de disposición de los medios provenientes de la actividad, al no contabilizarse hasta dicha fecha el asiento de escisión parcial, hecho reconocido por la Informe de la Delegación Especial del País Vasco de la AEAT de 16 de diciembre de 2002.

Afirma la Diputación Foral de Bizkaia que, ascendiendo el volumen de operaciones a 397.861.045 pesetas (2.391.193,04 euros), cantidad coincidente con la fijada por la Resolución del TEAR de Cataluña de 17 de julio de 2008 (hecho sexto) pero discrepante con la establecida en el fallo del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de la UR-GGE (donde se cifraba el volumen de operaciones en 2.356.848,10 euros, cantidad que es idéntica a la determinada por la sociedad en la página 9 de su escrito de alegaciones), se procede a elevar al año el volumen de operaciones, resultando una cifra de 7.095.816,74 euros, superior a los 500 millones de pesetas fijados para el año de inicio de actividades (2001) y superior a los seis millones de euros (de cara a determinar la Administración competente para la exacción del IVA en 2002, conforme la elevación de la cuantía operada por el nuevo Concierto de 2002). La discrepancia entre la cifra fijada por la Diputación Foral de Bizkaia y la establecida por la AEAT, el TEAR y la sociedad es indiferente porque no afectaría a la superación o no del límite de los 500 millones de pesetas (2001) o de seis millones de euros (2002) y por tanto no vamos a entrar en las

razones de las diferencias que constituyen un mero error de hecho, fácilmente subsanable.

En las conclusiones de su escrito de alegaciones, la Diputación Foral de Bizkaia atribuye la competencia para la exacción del IVA (y por ende para la devolución) a la AEAT (tanto en lo que se refiere al año 2001 como a los meses de enero-noviembre de 2002) en base a los argumentos siguientes:

a) La fecha de inicio de actividades de la sociedad no coincide con la declaración censal (1 de marzo de 2001) sino con la fecha de contabilización del asiento de escisión (31 de agosto de 2001).

b) El inicio de actividades al que se refiere el Concierto debe coincidir con el momento en que se comiencen a emitir o a recibir facturas correspondientes al desarrollo de la actividad y todas las recibidas (salvo una) son emitidas con posterioridad al 31 de agosto de 2001.

c) Elevando las operaciones realizadas desde el inicio de la actividad al año se superan los 500 millones de pesetas en 2001 y los seis millones de euros en 2002, por lo que al realizar todas las operaciones en territorio común (cosa que no discute, como hemos visto, la AEAT), la competencia para la exacción del IVA corresponde a la Administración del Estado, de acuerdo con el artículo 28 del Concierto de 1981.

7. Ante la ausencia de norma específica en el Concierto que delimite el concepto de "inicio de actividades", entendemos que es preciso acudir a la normativa foral y, en su caso, a la estatal, la cual tiene carácter supletorio en todo caso conforme la Disposición Adicional Primera del Concierto de 1981, y en este punto es básico el artículo 5 de la Ley del IVA e idéntico precepto de la Norma Foral del Territorio Histórico de Bizkaia. Este precepto es clarísimo

a la hora de determinar el momento inicial de las actividades que comienza en el momento en que se realiza la adquisición de bienes y servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades. A su vez, el art. 164 de la Ley estatal del IVA impone a los sujetos pasivos el deber de presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de sus las actividades que determinan su sujeción al impuesto, pero no hay una concatenación lógica, como pretende la AEAT, entre declaración censal e inicio de actividades efectivo, como se deduce del artículo 5 de la propia Ley del IVA, ni la declaración de alta tiene valor de confesión extrajudicial. Por otro lado, la sociedad no tuvo el poder material de disposición para iniciar la actividad sino hasta la aportación de rama de actividad por parte de (ENTIDAD 2) y más en concreto y así lo reconoce la propia AEAT en su Informe de 16 de diciembre de 2002, desde el momento en que se contabilizó el asiento de escisión, lo cual tuvo lugar el 31 de agosto. La adquisición (que ha de ser confirmada por elementos objetivos como dispone el artículo 5 de la Ley del IVA) no puede ser sustituida por la presentación de la declaración censal que es un hecho de carácter formal.

Los elementos objetivos que, a nuestro juicio, determinan que la actividad no comenzó el 1 de marzo de 2001 son, en síntesis, los siguientes:

a) Hasta el 31 de agosto de 2001 la sociedad no contabiliza el asiento de escisión parcial ni comienza, efectivamente, a realizar operaciones sujetas al IVA.

b) Como reconoce la propia AEAT (Informe de 16 de diciembre de 2002) no hay operaciones significativas que permitan determinar el inicio efectivo de actividades antes del 31 de agosto de 2001; es decir, no hay ventas ni compras realizadas con la intención, confirmada por elementos objetivos, de

destinarlos al desarrollo de tales actividades a que se refiere el artículo 5 de la Ley del IVA, precepto como hemos dicho básico para dilucidar la cuestión.

c) No existen antes de esa fecha los medios materiales y personales necesarios para el ejercicio una actividad empresarial.

d) El balance de escisión determina que la sociedad no había realizado actividad alguna, al no constar créditos ni deudas, sólo tesorería y capital social.

e) Durante los dos primeros trimestres del año 2001 la sociedad no presentó declaración-liquidación del IVA ni solicitó deducción por cuotas soportadas con anterioridad al inicio de actividades; en efecto, la primera declaración-liquidación presentada por el IVA corresponde al tercer trimestre de 2001. Cabe incluso preguntarse por qué la AEAT no cuestiona la falta de presentación de las declaraciones-liquidaciones que, de aceptarse su tesis, debería haber presentado la sociedad.

En efecto, el deber de declaración nace aunque no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas (artículo 71.1 del Reglamento del IVA). Y aunque no obre en el expediente se deduce de la lógica de un impuesto instantáneo de liquidación periódica como es el IVA que esas autoliquidaciones de los dos primeros semestres fueron realizadas, evidentemente, por (ENTIDAD 2) puesto que hasta julio de de 2001 no se protocoliza notarialmente la escisión.

La disociación que hace el Informe de la AEAT de 16 de diciembre de 2002 entre inicio de actividad formal e inicio de actividad material puede ser correcta semánticamente, pero no cabe invocar sólo la primera para justificar su falta de competencia y al mismo tiempo reconocer (y esto sí es una prue-

ba documental dentro de este procedimiento) que el inicio efectivo comprobado por elementos objetivos que son a los que se refiere el artículo 5 de la Ley del IVA, se produjo el 31 de agosto de 2001. Todos estos argumentos demuestran que, objetivamente tal y como exige el artículo 5 de la Ley del IVA, la sociedad no inició efectivamente sus actividades en la fecha de declaración censal de alta —es decir, el 1 de marzo— ante la Diputación Foral de Bizkaia, sino con posterioridad y más en concreto el 31 de agosto de 2001, con la inscripción del asiento de escisión en sus libros contables.

Frente a estos argumentos objetivos —que es lo que exige la Ley— la AEAT sólo opone uno de carácter no sustantivo, sino derivado del cumplimiento —quizá erróneo— de un deber formal: la reiterada fecha de presentación del modelo 036 el día 1 de marzo, extrapolando de esa presentación, sin base ni fundamento alguno, unas conclusiones desvirtuadas por los hechos, documentos e, incluso, por sus propios informes, silenciando además que el contribuyente presentó ante la AEAT declaración de modificación de la fecha de inicio de actividades (situándola en el 1 de diciembre de 2001), sin que dicha Agencia contestara en sentido positivo o negativo.

Estando de acuerdo ambas Administraciones en que el 100% de las operaciones se realizó en territorio común y asimismo en el volumen de operaciones (no obstante alguna discrepancia cuantitativa que no afecta al resultado final) realizado por la sociedad en 2001, procede, a tenor del art. 28 del Concierto de 1981 (en la redacción dada por la Ley 38/1997) elevar al año el citado volumen de operaciones (dado que el primer año de actividad no coincide con el año natural) con efectos desde el 31 de agosto de 2001, resultando de esta operación matemática que la sociedad superó en dicho año los 500 millones de volumen de operaciones; en efecto, si el volumen de operaciones reconocido asciende a 2.391.104,04

euros desde septiembre hasta diciembre de 2001, la elevación al año determina una cifra de volumen de operaciones de 7.173.312,12 euros. Por aplicación del artículo 28 del Concierto de 1981, habiéndose realizado las operaciones íntegramente en territorio común y siendo el volumen de las mismas superior a 500 millones de pesetas, la Administración competente para la exacción del IVA 2001 correspondiente a (ENTIDAD 1), es la Administración estatal.

En lo que se refiere a los meses enero-noviembre de 2002 hay que tener en cuenta si se ha superado o no la cifra de 6 millones de euros de volumen de operaciones en el año anterior. Dado que, como hemos señalado, en el año anterior superó la sociedad el volumen de 6 millones de euros (nuevo límite establecido por el artículo 27 del Concierto aprobado por la Ley 12/2002), procede igualmente declarar la competencia de la Administración del Estado para la exacción del IVA en los once primeros meses del año 2002.

8. Teniendo en cuenta el fundamento de derecho anterior, donde resulta demostrado que la sociedad tuvo en 2001 un volumen de operaciones superior a 500 millones de pesetas, y, además, superior a 6 millones de euros (lo cual es básico para determinar la competencia estatal o foral dada la elevación del volumen de operaciones operado por el Concierto de 2002, con efectos desde el 1 de enero de dicho año) y teniendo en cuenta que —y en esto están de acuerdo ambas Administraciones— el 100% de las operaciones se realizó en territorio común no estimamos procedente entrar a enjuiciar las otras alegaciones planteadas por las partes en conflicto, puesto que el mismo ha quedado resuelto mediante la aplicación del artículo 28.Uno y Tres del Concierto de 1981 y el artículo 27 del Concierto de 2002. En efecto, sólo para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 500 millones de pesetas (ejercicio 2001) o de 6 millones

de euros (ejercicio 2002) sería relevante el domicilio fiscal como punto de conexión; al no concurrir esta circunstancia, sino la contraria (es decir, se superan los citados límites de volumen de operaciones), en el caso que nos ocupa, ocioso para la resolución del conflicto sería entrar en la determinación del mismo.

9. Lo mismo sucede en torno a la aplicabilidad o no del art. 121 de la Ley 37/1992, del IVA y de idéntico precepto de la Norma Foral 7/1994, del Territorio Histórico de Bizkaia, sobre la adición o no de las operaciones realizadas por cuenta de (ENTIDAD 2) a efectos de determinar el volumen de operaciones realizado en el año 2001 en tanto en cuanto ello no haría sino incrementar sustancialmente, caso de aceptar la aplicación de dichos preceptos, el volumen de operaciones de la sociedad. Tampoco si se estimase inaplicable el art. 121, en base a los argumentos manejados por las partes en conflicto, tampoco se llegaría a ninguna variación significativa en cuanto al fondo del conflicto puesto que el volumen de operaciones se mantendría intacto en la cifra señalada en nuestro fundamento de Derecho 4. En consecuencia, no es necesario que nos pronuncie sobre esta alegación, puesto que el punto de conexión y la competencia de una de las Administraciones ya han quedado determinados.

10. En cuanto a la solicitud de la sociedad relativa al pronunciamiento de esta Junta Arbitral sobre el abono de intereses de demora, no procede entrar en su examen por no tener atribuidas competencias en materia de gestión tributaria, a la luz de lo dispuesto en el artículo 66.Dos del Concerto Económico.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la Administración competente para la exacción del IVA del año 2001 y de los meses de

enero a noviembre del año 2002 del sujeto pasivo (ENTIDAD 1) es la Administración del Estado.

No pronunciarse sobre la solicitud de abono de intereses de demora, por pertenecer esta cuestión al ámbito de la gestión tributaria, en la que no puede entrar esta Junta Arbitral.

**RESOLUCIÓN 10/2009 - EXPEDIENTE 17/2008.
IVA – traslado de saldos entre Administraciones.**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 15 de mayo de 2009

la Junta Arbitral del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Fernando de la Hucha Celador, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto negativo planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra la Administración del Estado sobre cuál de las dos Administraciones es competente para la devolución del IVA correspondiente al ejercicio 2006 reclamada por (Entidad) (CIF BNNNNNNNNN), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 17/2008.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante escrito de fecha 9 de mayo de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 12. En dicho escrito se exponen los antecedentes que se resumen a continuación:

1°. (Entidad) (CIF BNNNNNNNNN) (en adelante, "la entidad") trasladó en octubre de 2006 su domicilio social desde (Municipio de La Coruña) a (Municipio de Gipuzkoa), pasando a tributar desde ese momento por el Impuesto sobre el Valor Añadido en el Territorio Histórico de Gipuzkoa conforme a lo previsto en el artículo 27.Uno.Tercera y 43.7 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 13 de mayo, en su redacción entonces vigente.

2°. A pesar del cambio de domicilio social, la entidad presentó en plazo ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), con fecha 29 de enero de 2007, la declaración resumen anual del IVA (modelo 390) por los tres primeros trimestres de 2006, con un resultado a devolver de 4.700,02 euros.

3°. La Jefa de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Guipúzcoa de la AEAT adoptó un acuerdo de liquidación provisional de fecha 4 de julio de 2007, según el cual no resultaba cantidad alguna a devolver. Dicho acuerdo se basó en los fundamentos jurídicos que el escrito de planteamiento resume fielmente de la siguiente manera:

Uno. La entidad declarante, al no haber superado en el ejercicio 2005 los 6.000.000 de euros de volumen de operaciones, durante el ejercicio 2006 debe tributar exclusivamente a la Administración correspondiente a su domicilio fiscal, con arreglo a lo previsto en el artículo 27.Uno.Tercera del Concierto Económico.

Dos. El cambio de domicilio de las personas jurídicas (por aplicación inversa de lo previsto en el artículo 43.7 del Concierto Económico para las personas físicas) produce efectos inmediatamente, debiendo cumplirse desde dicho momento las obligaciones tributarias ante la Administración correspondiente al nuevo domicilio.

Tres. Ni la Ley 37/92, del IVA ni el Decreto Foral 102/1992, del IVA, establecen que el traslado del domicilio de territorio común a foral o viceversa determine la partición del ejercicio a efectos de fraccionar la liquidación. Más bien al contrario, se parte de declaraciones-liquidaciones trimestrales o mensuales que se integran en una única declaración-resumen anual (art. 164.Uno.6 Ley 37/1992), que puede dar lugar a una única solicitud de devolución de saldo a 31 de diciembre (art. 115.Uno Ley 37/1992).

Cuatro. La Ley del Concierto Económico no impide la traslación de saldos a compensar de una Administración a otra, ni configura el cambio de domicilio de territorio común a foral o viceversa como un supuesto de cese de actividad en el territorio de salida y de inicio en el nuevo territorio.

4°. Con fecha de registro de entrada del 3 de agosto de 2007 la entidad presentó escrito ante la Hacienda Foral de Guipúzcoa solicitando la devolución del saldo negativo de 4.700,02 euros, que le fue denegada por acuerdo del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos del Departamento de Hacienda y Finanzas de fecha 28 de septiembre de 2007, en virtud de la consideración de que, partiendo de lo previsto en el artículo 27.1.Tercera del Concierto Económico, en las declaraciones-liquidaciones del IVA no se pueden trasladar cuotas soportadas en el domicilio fiscal anterior.

5°. Mediante Orden Foral 252/2008, de 13 de marzo, notificada a la Administración del Estado con fecha 14 de marzo de 2008, se declaró la incompetencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa para llevar a cabo la devolución solicitada por la entidad, considerando en cambio competente a la Administración del Estado.

6°. Mediante escrito de fecha 17 de abril de

2008, el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco manifestó que no es procedente la mencionada declaración de incompetencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa, señalando al efecto que el IVA es un impuesto único en territorio común y foral, sin que quepa fraccionar geográficamente o temporalmente el hecho imponible. La solicitud de devolución sólo procede en el último periodo del ejercicio. El cambio de domicilio altera la competencia, pero no determina la partición del ejercicio.

7°. Mediante acuerdo adoptado en su reunión celebrada el día 6 de mayo de 2008, el Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Gipuzkoa decidió plantear el conflicto ante la Junta Arbitral.

La Diputación Foral de Gipuzkoa expone a continuación en su escrito de planteamiento los razonamientos en los que basa su petición a esta Junta Arbitral de que "dicte una resolución por la que se declare a la Administración tributaria de la Diputación Foral de Gipuzkoa incompetente para llevar a cabo la devolución del saldo negativo por importe de 4.700.02 euros, resultante de la declaración-liquidación del ejercicio 2006, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (modelo 390 de declaración resumen anual) solicitada por (Entidad) (CIF BNNNNNNNNN), por derivar la misma de IVAs soportados en periodos anteriores en los que era competente para la exacción de dicho Impuesto la Administración del Estado".

2. En su reunión de 12 de septiembre de 2008, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el presente conflicto y notificar su planteamiento a la Administración del Estado, notificación que tuvo lugar el 3 de octubre de 2008.

3. La AEAT presentó sus alegaciones mediante un escrito de su Director General de fecha 30 de octubre de 2008, registrado de entrada el 3 de no-

viembre de 2008. Los antecedentes de hecho relatados en este escrito completan los expuestos en el de planteamiento del conflicto de la Diputación Foral de Gipuzkoa con los siguientes datos:

1°. El 3 de agosto de 2007 la entidad, al tiempo de solicitar la devolución del IVA a la Diputación Foral de Gipuzkoa, interpuso recurso de reposición contra la liquidación provisional de fecha 4 de julio de 2007, dictada por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT en Guipúzcoa, que fue desestimado por acuerdo de 24 de agosto de 2007.

2°. Contra el acuerdo anterior, la entidad interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco, que la desestimó por resolución de 27 de febrero de 2008, con el argumento fundamental de que la Delegación de la AEAT en Guipúzcoa no es competente para la devolución del IVA al no admitirse por la Ley del IVA la liquidación de "ejercicios partidos" por los saldos pendientes antes de efectuarse el cambio de domicilio fiscal del obligado tributario, por lo que éste debió incluir dichos saldos en la única declaración-liquidación del cuarto trimestre de 2006 ante la nueva Administración competente. No consta que se interpusiera recurso contra esa resolución.

Expone a continuación la AEAT los fundamentos de derecho en los que funda su posición, en el primero de los cuales define el objeto del conflicto diciendo que éste "se centra en determinar qué Administración es competente para la exacción y devolución de las cantidades que, en concepto de IVA, del ejercicio 2006, por importe de 4.700.02 €, solicitó el obligado (Entidad) (NIF BNNNNNNNNN)". Añade la AEAT que "no se pone en cuestión, en este momento, la fijación espacial o temporal del domicilio del obligado tributario, es decir, se aceptan los domicilios declarados y en los momentos declarados; esto es, desde la constitución de la entidad hasta 3-10-

2006 el domicilio fiscal y social consta en territorio común y a partir de ese día en el territorio foral de Guipúzcoa. El objeto del presente conflicto se ciñe únicamente, por tanto, a determinar cuál es la Administración competente para asumir las cantidades de IVA procedentes de cuotas soportadas y pendientes de compensación en el momento de producirse el repetido cambio de domicilio”.

4. En el segundo de los fundamentos de derecho expuestos en su escrito, alega la AEAT la inadmisibilidad del conflicto, basada en el párrafo segundo del artículo 9 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, según el cual “en ningún caso se podrán plantear conflictos sobre cuestiones ya resueltas o pendientes de resolución por los Tribunales de Justicia”. A juicio de la AEAT, la cuestión objeto del presente conflicto ya ha sido decidida por el TEAR del País Vasco mediante su resolución de 27 de febrero de 2008, mencionada en el anterior apartado 3 de estos antecedentes, a la cual sería aplicable el citado precepto reglamentario al estar los Tribunales Económico-Administrativos equiparados a los Tribunales de Justicia, tesis que, en opinión de la AEAT, estaría confirmada por la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de marzo de 2000 (asuntos acumulados C-110/98 y C-147/98), que consideró al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña órgano jurisdiccional a efectos del planteamiento de una cuestión prejudicial.

5. En los restantes apartados de los fundamentos de derecho de su escrito de alegaciones expone la AEAT sus argumentos sobre el fondo de la controversia, y concluye el escrito solicitando de la Junta Arbitral que acuerde:

- “la inadmisión del conflicto por el motivo señala-

do en el fundamento de derecho segundo.

- subsidiariamente en el caso de que admita el conflicto, la desestimación de la pretensión de la Hacienda Foral de Guipúzcoa, de acuerdo con los fundamentos de derecho tercero y cuarto, declarando como Administración Tributaria competente a la Hacienda Foral de Guipúzcoa siendo por tanto quien debe efectuar la devolución solicitada por el obligado tributario del IVA del ejercicio 2006. Y ello sin perjuicio de realizar las oportunas comprobaciones tendentes a determinar si las referidas cuotas reúnen los requisitos objetivos y formales que exige la normativa del impuesto para su deducibilidad”.

6. Concluido el expediente y puesto de manifiesto a las Administraciones en conflicto y a la entidad interesada, aquéllas formularon alegaciones mediante sendos escritos ambos de 17 de febrero de 2009 que tuvieron entrada en el registro de esta Junta Arbitral el siguiente día 18. La entidad contribuyente lo hizo por medio de un escrito de 18 de febrero de 2008, registrado de entrada el día siguiente.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Antes de entrar en el fondo del presente conflicto, es necesario examinar la objeción preliminar planteada por la AEAT derivada del hecho de haber recaído una resolución del TEAR del País Vasco sobre la cuestión que ahora se somete a nuestra decisión. Una vez más tenemos que rechazar sumariamente esta causa de inadmisibilidad que la AEAT ha alegado en ocasiones anteriores. Al igual que en éstas (resoluciones R 2/2009, de 28 de enero de 2009, fundamento de derecho 2, y R 4/2009, de 6 de marzo, fundamento de derecho 3), nos limitaremos a señalar que no es necesario un gran esfuerzo interpretativo para concluir que los Tribunales Económico-Administrativos, cualquiera que sea la Administración a la que pertenezcan, no pueden de ninguna manera

tener cabida en la expresión "Tribunales de Justicia", dada su evidente naturaleza de órganos administrativos. A la anterior conclusión no se opone el hecho alegado por la AEAT, y por lo demás bien conocido, de que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas haya admitido la legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para someterle cuestiones prejudiciales.

2. La cuestión de fondo sometida a la decisión de esta Junta Arbitral, acerca de la cual no hay discrepancia entre las Administraciones que son parte en el presente conflicto, consiste en determinar cuál de ellas es competente para devolver la cantidad de 4.700,02 euros resultante de la declaración-resumen anual del IVA presentada por la entidad a la AEAT por los tres primeros trimestres de 2006. La controversia surge por el cambio de domicilio de la entidad desde territorio común al de la Diputación Foral de Gipuzkoa, cambio que tiene lugar el 3 de octubre de ese año, según precisa la AEAT en su escrito de alegaciones de 30 de octubre de 2008. Como consecuencia de este cambio de domicilio, y dado que el volumen total de operaciones de la entidad no había superado en el año anterior (2005) la cantidad de seis millones de euros, ésta pasó a tributar a la Diputación Foral de Gipuzkoa, en virtud de lo dispuesto en el artículo 27.Uno. Tercera del Concerto Económico (CE) aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, en la redacción entonces en vigor. Ambas Administraciones rechazaron las solicitudes de devolución que les dirigió la entidad, planteándose así el presente conflicto negativo de competencias.

3. En su escrito de planteamiento del conflicto, la Diputación Foral de Gipuzkoa, tras exponer las consecuencias del cambio de domicilio de la entidad mencionadas en el apartado anterior, sostiene que tales consecuencias se producen a partir del momento de ese cambio de domicilio, por aplicación análoga de lo dispuesto para las personas físicas del

artículo 43.Siete del CE. Por tanto, a sensu contrario hasta ese momento la competencia pertenece a la Administración que la ostentaba con anterioridad a dicho cambio, en el presente caso a la del Estado.

Prosiguiendo su razonamiento, afirma la Diputación Foral de Gipuzkoa que "siendo el Impuesto sobre el Valor Añadido un impuesto de devengo instantáneo, ello implica que el sujeto pasivo deberá incluir en las declaraciones-liquidaciones periódicas que presente en cada Administración competente los IVAs devengados hasta el momento del cambio de domicilio, deduciendo los IVAs (que originen derecho a deducción) igualmente soportados hasta dicho momento, siendo la diferencia 'neta' resultante lo que determina el importe de 'exacción' respecto al que sería competente cada Administración".

Cita seguidamente el escrito de la Diputación Foral en apoyo de su tesis tres resoluciones de sendos órganos administrativos de resolución de recursos. La primera es la del TEAF de Vizcaya de 8 de mayo de 2003 (reclamación núm. 415/2002), en la que este Tribunal se funda en el artículo 29. Seis del Concerto Económico aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, para concluir que "no corresponde a la Diputación Foral de Bizkaia la devolución correspondiente a deducciones originadas en un periodo en que la reclamante no tenía su domicilio fiscal en Bizkaia...". El precepto invocado tenía, en la redacción aplicable, el siguiente texto:

"Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en cada período de liquidación con arreglo a lo establecido en el número anterior por exceder la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor.

Corresponderá a cada una de las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Es-

tado, realizar las devoluciones procedentes, en la parte proporcional respectiva”.

Es de señalar que el contenido del párrafo segundo del precepto transcrito está recogido en el artículo 29.Cinco del actual CE.

También se basa en el citado precepto del CE de 1981 la resolución del Órgano Jurídico Administrativo de Álava de 31 de enero de 2003, para llegar a la misma conclusión.

La tercera resolución administrativa citada por la Diputación Foral de Gipuzkoa en su escrito de planteamiento del conflicto es la de 5 de noviembre de 1997 el Tribunal Administrativo de Navarra (debe referirse, en realidad, al Órgano de Informe y Resolución en Materia Tributaria), el cual sostiene, entre otras cosas, que no es procedente el traslado de cantidades pendientes de compensación de periodos anteriores a la declaración del cuarto trimestre en el que el contribuyente estaba obligado frente a la Diputación Foral de Navarra, “pues supondría trasladar la deuda tributaria, en este caso negativa, de una a otra Administración con menoscabo de la normativa...”.

Aunque el valor como precedente de las anteriores resoluciones es relativo, su cita por la Diputación Foral de Gipuzkoa en su escrito significa que ésta asume las tesis y los argumentos expuestos en ellas.

Argumenta también la Diputación Foral que “trasladar las cuotas del IVA soportadas por un sujeto pasivo cuando tenía su domicilio fiscal en un determinado territorio a las declaraciones-liquidaciones presentadas ante la Administración tributaria correspondiente a su nuevo domicilio fiscal supondría alterar la competencia de ‘exacción’ prevista en el Concierto Económico, dado que dicha ‘exacción’ se vería disminuida por la compensación de cuotas soportadas

en un momento anterior” (subrayado del original).

Añade la Diputación que, a diferencia de otros supuestos en los que el CE prevé expresamente el traslado de elementos tributarios de una Administración a otra (como, por ejemplo, los pagos a cuenta), la ausencia en él de una disposición relativa a los IVA soportados impide ese traslado. “Lo contrario –prosigue la Diputación– supondría trasladar el crédito fiscal que un obligado tributario tiene frente a una Administración a otra distinta, lo cual implicaría un enriquecimiento injusto para una Administración y un perjuicio injustificado para la otra, situación anti-jurídica desde todos los puntos de vista y en modo alguno ni querida ni corregida, en consecuencia, por el Concierto”.

Finalmente, argumenta la Diputación Foral de Gipuzkoa que “la distribución de las competencias para la inspección [del IVA que] se recogen en el apartado seis del artículo 29 del Concierto Económico no prevén la posibilidad de que una Administración pueda entrar a comprobar ‘créditos fiscales’ generados cuando era competente otra Administración, lo que determina su admisión ‘de plano’ con la consiguiente indefensión que de ello puede derivarse, al no tener la Administración ‘anteriormente competente’ interés económico directo en entrar en dicha comprobación”.

4. En su escrito de 30 de octubre de 2008 la AEAT transcribe, en primer lugar, las normas legales aplicables, a su juicio, al presente conflicto, que son los artículos 27.Uno.Tercera, 43.Siete y 29.Cinco del CE y los artículos 99.Cinco y 115.Uno de la Ley del IVA (LIVA), 37/1992, y los correspondientes, de idéntico contenido, del Decreto Foral 102/1992 de la Diputación Foral de Gipuzkoa, regulador de dicho impuesto, en la redacción en cada caso aplicable.

De los preceptos citados, en especial del artículo

29.Cinco del CE, la AEAT deduce la regla general sobre traslado de “saldos” de IVA (importes a compensar o devolver): “las compensaciones o devoluciones se distribuyen entre las Administraciones ante las que se han generado y, por consiguiente, no debe producirse un traslado de saldos de IVA a compensar a otras Administraciones” (subrayado en el escrito). A continuación, el propio escrito de la AEAT expone el fundamento de esta regla general:

“De otra forma, podría suceder que el tributo se aplicara a una Administración distinta de la fijada por la [Ley del Concierto Económico]. Además, el traslado de saldos a otra Administración plantea el importante problema de que la Administración que compensa las cantidades no puede comprobar su importe, ya que cuando el saldo a compensar se generó la competencia era de la otra Administración.

Por otra parte, se producirían efectos anómalos en el supuesto de cambios en las Administraciones competentes de un año a otro. Así, por ejemplo, si un sujeto pasivo tributa un año en dos Administraciones (el Estado y Navarra) y pasa a tributar el año siguiente en cinco (las anteriores y las tres Diputaciones Vascas), no parece razonable, ni acorde con la [Ley del Concierto Económico], que el saldo a compensar del primer ejercicio se distribuya en el segundo también entre Administraciones que no tuvieron nada que ver con dicho saldo”.

Sin embargo, la regla general expuesta tropieza, en opinión de la AEAT, con la normativa del IVA, a la que la interpretación a la que se llegue sobre el traslado o no de saldos del IVA a compensar debe ajustarse. Esta normativa no contempla la liquidación por periodos partidos: cualquier interpretación respecto del traslado o no de saldos que suponga la liquidación por “periodos de liquidación partidos” no puede considerarse jurídicamente correcta, ya que no se ajusta a la normativa del IVA. Según la AEAT la regla

de “no partir el periodo de liquidación” –y, por tanto, añadimos, su significado, que no es evidente– se deduce del juego de los artículos 99 y 115 LIVA, según los cuales el exceso de las cuotas soportadas sobre las devengadas en cada periodo de liquidación puede compensarse en declaraciones-liquidaciones posteriores; en la correspondiente al último periodo de liquidación pueden solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año. Por consiguiente, el periodo de liquidación que, según la AEAT, no puede partirse es este periodo del año a efectos de solicitar la devolución.

En opinión de la AEAT, la regla general de no traslado de los saldos tiene una excepción en aquellos casos en los que su aplicación implique el incumplimiento de las normas del IVA, uno de los cuales es precisamente el supuesto sobre el que versa el presente conflicto. De no aceptarse el traslado en tales casos se negaría al sujeto el derecho a la compensación que establece el artículo 99.Cinco LIVA. El saldo a compensar del trimestre anterior a aquel en que se produce el cambio de domicilio se debe incluir, afirma la AEAT, en la autoliquidación del cuarto trimestre ante la Administración competente tras en cambio, ya que, por una parte, dicho cambio no es un cese en la actividad, supuesto en el que podría solicitarse la devolución a la anterior Administración, y, por otra, no es posible presentar dos declaraciones por un mismo trimestre ante Administraciones distintas en estos supuestos. En efecto, lo que, a juicio de la Administración, exigiría la mecánica gestora del IVA pero no admiten las normas de este impuesto sería que el sujeto pasivo esperase a la terminación del cuarto trimestre, momento en el cual tendría que presentar una declaración-liquidación ante la Administración anterior solicitando la devolución del saldo pendiente frente a ella, y otra declaración-liquidación ante la nueva Administración, competente para la aplicación del impuesto a partir del cambio de domicilio. Puesto que, según la AEAT, este procedi-

miento, insistimos, es contrario a la disciplina del IVA, la única solución para que el contribuyente pueda ejercitar su derecho a la deducción o devolución, y se observe el principio de neutralidad del impuesto, es, siempre en opinión de la AEAT, trasladar el saldo a la declaración del cuarto trimestre (ante la nueva Administración) y solicitar de ésta la devolución si el sujeto pasivo opta por ella.

5. En su escrito de alegaciones de fecha 17 de febrero de 2009, la Diputación Foral de Gipuzkoa, señala que “a pesar de que la Administración tributaria del Estado admita la posibilidad de excepciones a la regla que impide trasladar saldos deudores a otras administraciones incompetentes para la exacción de un impuesto en determinado periodo, la Administración tributaria de la Diputación Foral de Gipuzkoa considera que la falta de regulación para estos supuestos advertida en el Concierto Económico, no puede llevar a que la ausencia de cauce procedimental para proceder a la referida compensación o devolución, permita preponderar aspectos formales respecto de cuestiones sustanciales sobre las que se sustenta la norma paccionada del Concierto, como lo es la competencia para la exacción e inspección de un determinado tributo”.

Propone la Diputación una interpretación “integradora” del artículo 115.Uno LIVA y la norma foral correspondiente, admitiendo la presentación de la declaración-liquidación correspondiente al último trimestre del año, aunque la competencia para la exacción ya se haya alterado, a los efectos de solicitar la devolución del importe pendiente ante la Administración ya no competente.

Aparte de otras consideraciones, cita la Diputación Foral la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de noviembre de 2001 (asunto C-338/98), según la cual, afirma, son los Estados miembros quienes están obligados a aplicar

la Sexta Directiva, adoptando aquellas medidas que sean necesarias para respetar las disposiciones expresamente establecidas en la normativa comunitaria. De esta resolución deduce la institución foral que “teniendo en cuenta que la competencia para proceder a la devolución o compensación corresponde a la Administración que exacciona, postura mantenida por esta Administración tributaria, la ausencia de procedimiento establecido para su materialización implicaría la vulneración por motivos formales de los principios armonizadores del Impuesto que subyacen en la normativa comunitaria”.

6. La AEAT, en su escrito de 17 de febrero de 2009, insiste en primer lugar tenazmente en su alegación de inadmisibilidad del conflicto por haberse resuelto la cuestión que constituye su objeto por el TEAR del País Vasco, que ya hemos desechado y sobre la que no es necesario volver. En cuanto al fondo de la controversia, la AEAT reproduce en lo fundamental el razonamiento que expuso en el anterior escrito de 30 de octubre de 2008: la regla general, que de nuevo manifiesta aceptar, es “que las compensaciones o devoluciones se distribuyen entre las Administraciones ante las que se han generado y, por consiguiente, no debe producirse un traslado de saldos del IVA a compensar a otras Administraciones”.

Sin embargo, a juicio de la AEAT, en el presente caso esta regla general tiene una excepción impuesta por la necesidad de respetar la normativa del IVA y el principio de neutralidad, ya que dicha normativa no acepta la liquidación por “periodos partidos”. En consecuencia, para que el contribuyente pueda obtener la devolución de su saldo acreedor es indispensable su traslado a la nueva Administración, única ante la que es posible, según la normativa del Impuesto, formular tal solicitud. La indicada excepción se limita, afirma la AEAT, a aquellos supuestos en los que la nueva Administración pasa a ser la única com-

petente para la exacción del IVA, como sucede en el presente caso, por efecto combinado del cambio de domicilio y de que el volumen total de operaciones no superase los seis millones de euros, según el artículo 27.Uno.Tercera del CE, en la redacción aplicable. En tales supuestos, “se deben trasladar los saldos a compensar de una Administración a otra, ya que, de no hacerlo así se estaría negando al sujeto pasivo el derecho a realizar la compensación [...]”, dado que es evidente, y especialmente en el caso de la entidad que nos ocupa, que el contribuyente no ha tenido la oportunidad legal de pedir la devolución”. Tampoco es posible, según las normas del IVA, la presentación de varias autoliquidaciones por el mismo periodo ante distintas Administraciones.

Afirma la AEAT que la mencionada regla general se basa en el artículo 29.Uno del CE, que dispone lo siguiente: “El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural”. De este precepto la AEAT deduce la siguiente conclusión: “Es decir, entendemos que lo coherente, en casos como el que nos ocupa, es que, producido el cambio de domicilio [...] resulta procedente que asumiendo la [Hacienda Foral de Gipuzkoa] la completa competencia exaccionadora por no haber excedido el volumen de operaciones de la mercantil los 6 millones de euros, haya de aceptarse por la HFG las cantidades pendientes de compensación que arrastrase el sujeto pasivo, y que no son sino las cuotas soportadas necesarias para generar, normalmente, las futuras cuotas repercutidas”.

7. Por su parte, la entidad, en su escrito de 18 de febrero de 2009, afirma que “defiende su derecho a

pedir la devolución del IVA ante la Diputación Foral de Gipuzkoa, ya que su domicilio fiscal al tiempo de cumplir su obligación tributaria de liquidar el IVA correspondiente a todo el ejercicio de 2006, mediante la presentación en plazo del Modelo 390 radicaba en el Territorio Histórico de Gipuzkoa”. Añade seguidamente que no procede el fraccionamiento del ejercicio a efectos de liquidación conforme a la técnica del IVA y que “ejercita su derecho de crédito ante la Hacienda Foral de Gipuzkoa, dado que el domicilio fiscal actúa como punto de conexión, a la hora de determinar la Administración competente ante la que deben cumplirse las obligaciones tributarias y la devolución constituye un elemento más de la obligación tributaria ...”. En definitiva, pues, la entidad se adhiere a la posición de la AEAT.

8. Con el fin de plantear correctamente el presente conflicto es conveniente recordar algunos aspectos esenciales del sistema del IVA, por más que sean sobradamente conocidos. El modelo europeo de IVA adoptó el método de “deducción de impuesto a impuesto”, por su mayor simplicidad respecto al método del “cálculo del valor añadido” por adición o sustracción. Dicho método consiste en que del impuesto devengado se deduce el soportado por el sujeto pasivo en la fase anterior del proceso de producción y distribución del bien o servicio. Esta operación se realiza en las autoliquidaciones periódicas, trimestrales o mensuales, que debe presentar el contribuyente, de las que resultará o bien una deuda tributaria a ingresar, si la anterior diferencia es positiva o bien una cantidad a compensar o a devolver, si es negativa. Esta última cantidad constituye un crédito tributario del contribuyente frente a la Administración.

Este sistema relega a un segundo plano el carácter instantáneo del IVA, ya que el devengo del impuesto y el nacimiento del derecho a deducir pierden en cierto modo su individualidad para integrarse en una cuenta cuyo saldo será el que constituya

la deuda o el crédito frente a la Hacienda Pública. Contablemente las cuentas del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en las que se refleja dicho saldo son respectivamente la 4750 ("Hacienda Pública, acreedora por IVA") y la 4700 ("Hacienda Pública, deudora por IVA"). Por eso el IVA pertenece a una categoría especial de impuestos, que son aquellos instantáneos pero de liquidación periódica; por ejemplo, a efectos de la determinación de la cuantía umbral del delito de defraudación tributaria (art. 305.2 del Código Penal).

La deuda o el crédito tributario se ostentan por el contribuyente frente a la Hacienda Pública titular de la potestad recaudatoria y gestora del IVA. La normativa comunitaria armonizadora de este impuesto contempla únicamente a los Estados miembros de la Unión Europea como titulares de dicha potestad y no concibe el traslado del derecho a deducir el IVA soportado de uno a otro Estado: únicamente son deducibles las cuotas soportadas en el Estado frente al que se ejercita el derecho a la deducción. Frente a otro Estado es posible obtener la devolución bajo determinadas condiciones, que en el caso de España se especifican en el artículo 119 LIVA.

9. El problema planteado por los saldos de IVA (cantidades pendientes de compensación o devolución; es decir, en términos contables, el saldo de la cuenta 4700 del PGC) en caso de traslado del domicilio fiscal del territorio común a uno foral o viceversa, especialmente cuando este traslado determine la asunción total de las competencias tributarias por la Administración del nuevo domicilio, como sucede en el caso objeto del presente conflicto, no está previsto expresamente en el Concierto Económico. El Concierto contempla únicamente el reparto entre las Administraciones competentes del poder tributario sobre el IVA correspondiente a un mismo periodo liquidatorio, es decir, el reparto que podemos denominar

"sincrónico" frente al reparto en periodos sucesivos al que, por contraposición al anterior, podemos denominar "diacrónico".

Las normas básicas del Concierto Económico sobre el reparto "sincrónico" son las contenidas en los apartados Uno y Cinco del artículo 29, que han sido invocados por las Administraciones en conflicto. Recordemos de nuevo el texto de dichos apartados:

"Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural".

"Cinco. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda".

El sistema de reparto que resulta de estos preceptos se basa en la distribución de las cuotas liquidadas o de las cantidades a devolver en proporción a la cifra relativa de negocios (art. 27.Uno.Segunda del CE), con total separación entre las Administraciones competentes. No compartimos la conclusión que, en términos no muy claros, pretende extraer del primero de los anteriores apartados la AEAT en su segundo escrito de alegaciones, como hemos expuesto en el fundamento de derecho 6. Se trata, al parecer, de un argumento a contrario: puesto que en los casos como el presente no se produce un reparto de las liquidaciones, la totalidad de las cantidades pendientes de compensación corre a cargo de la nueva Administración competente.

El argumento de la AEAT da por supuesto lo que trata de demostrar, a saber, que existe un traslado de

saldos entre Administraciones. En realidad sucede lo contrario: cuando, en virtud de lo dispuesto en el artículo 27.Uno. Tercera del CE, el cambio de domicilio no suponga la asunción total de las competencias por la Administración del nuevo domicilio (caso inverso al que nos ocupa), no se produce alteración alguna en el aspecto material del reparto. Sí tiene lugar, en cambio, el paso de las competencias inspectoras de la una a la otra, de acuerdo con las normas del apartado Seis, b) del artículo 29 del CE. El apartado Uno del artículo 29 del CE no apoya en absoluto el traslado del saldo del IVA de una a otra Administración, cuestión que le es perfectamente ajena.

Al argumento expuesto añade la AEAT la consideración de que "las cantidades pendientes de compensación que arrastrase el sujeto pasivo [...] no son sino las cuotas soportadas necesarias para generar, normalmente, las futuras cuotas repercutidas". El nuevo argumento desconoce el sistema del IVA: las cuotas soportadas deducibles que han contribuido a la formación del saldo pendiente de compensación o devolución se han devengado y repercutido por las adquisiciones de bienes o servicios (inputs) necesarios para producir no servicios futuros que generarán nuevos IVA devengados y repercutidos, sino las operaciones gravadas que han generado el IVA devengado en el mismo periodo de liquidación.

Aunque con referencia a lo que hemos denominado reparto "sincrónico", la incomunicación de los saldos del IVA entre Administraciones resulta, por lo demás, claramente del apartado Cinco del artículo 29 del CE antes transcrito.

No cabe duda, por otra parte, de que, como alega la Diputación Foral de Gipuzkoa, admitir el traslado de los saldos del IVA supondría una disminución de la recaudación por este impuesto y paralelamente un enriquecimiento de la Administración del Estado, que desplaza hacia la Hacienda Foral un

pasivo fiscal que recaía sobre aquélla, distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico.

10. En definitiva, pues, tanto el sistema del IVA como el Concierto Económico impiden el traspaso de saldos entre Administraciones. Pero es que además, como ha quedado indicado en los anteriores fundamentos de derecho 4 y 6, este principio o "regla general" es aceptado por la AEAT, la cual aduce importantes razones en su apoyo.

Sin embargo, aun reconociendo la vigencia de la regla general de no traslado de los saldos del IVA, la AEAT considera que dicha regla tiene una excepción basada en la operativa gestora de este impuesto, que, a juicio de la Agencia Estatal, hace inevitable ese traslado a fin de no privar al contribuyente definitivamente de su derecho a la deducción o devolución del IVA soportado.

Esta excepción estaría limitada, en opinión de la AEAT, a los supuestos en que el volumen de operaciones en el año anterior de la empresa que ha trasladado su domicilio de uno a otro territorio no supere el límite establecido en el artículo 27.Uno.Tercera del CE, "y determinados supuestos muy concretos de absorción o escisión". Es decir, que en todos los demás supuestos de cambio de domicilio sería de aplicación la regla general.

Pues bien, no compartimos la tesis de la AEAT por las razones que se exponen a continuación. La primera y fundamental es que, como alega la Diputación Foral de Gipuzkoa, un argumento de carácter formal como es el de que las normas reguladoras de la gestión del IVA no contemplan la posibilidad de solicitar la devolución del saldo a favor del contribuyente hasta la declaración-liquidación correspondiente al cuarto trimestre y que en los casos como

el presente no esté prevista la presentación de dos autoliquidaciones ante las dos Administraciones tributarias, no puede prevalecer frente a los principios del Concierto Económico y del propio sistema del IVA. La afirmación de la AEAT de que de no trasladarse el saldo se privaría definitivamente al contribuyente de su derecho a la deducción del IVA soportado entraña una petición de principio: que dicho crédito sólo puede ejercitarse frente a la nueva Administración. La quiebra de la neutralidad del IVA, que la AEAT afirma que se ocasionaría si no se permite el traslado del saldo a la nueva Administración, en realidad no se produce puesto que el saldo se devuelve, si bien no por esta sino por la anterior Administración (la del Estado en el presente caso).

En realidad, las normas reguladoras del IVA no son contrarias a la afirmación de que es la Administración tributaria del Estado la competente, en el presente caso, para devolver el saldo pendiente del IVA en el momento del traslado del domicilio al Territorio Foral; lo que sucede es más bien que dichas normas no prevén esta hipótesis y por ello no establecen el procedimiento adecuado para llevar a efecto la devolución. Existe, pues, en esta cuestión una laguna normativa, en primer lugar, en lo relativo a las normas materiales aplicables, aunque ésta puede cubrirse, como lo hemos hecho, deduciendo la norma pertinente (la que la AEAT considera "regla general") a partir de los principios del Concierto Económico y del propio Impuesto. En segundo lugar, existe un vacío normativo en cuanto al procedimiento a seguir para la ejecución de la norma material, derivado precisamente de la inexistencia de ésta. Pero evidentemente la ausencia de estas normas procedimentales no es un argumento válido frente a dicha regla. La AEAT califica a esta regla de "general", lo cual implica que tiene excepciones. Se trata, sin embargo, de una regla absoluta ya que deriva de los principios esenciales del IVA, que el Concierto Económico da por supuestos.

Una segunda razón que apoya la postura que sostenemos es que no tiene justificación afirmar que la excepción que propugna la AEAT únicamente es aplicable en muy contados supuestos de cambio de domicilio, entre los que se incluye el aquí considerado, mientras que en todos los demás sería aplicable la regla general. Esta disparidad entre sujetos pasivos según superen o no un determinado volumen de operaciones, es la que, en todo caso, ocasionaría una falta de neutralidad en la aplicación del IVA, y no la devolución de éste por la Administración inicialmente competente.

En consecuencia, procede que la Junta Arbitral declare en el presente caso que incumbe a la Administración del Estado la devolución del saldo pendiente, puesto que era la titular de la potestad de exacción del IVA cuando éste se generó.

11. El artículo 16.5, e) RJACE nos impone que dispongamos la "fórmula de ejecución de la resolución".

En un sentido amplio, la ejecución de la presente resolución supone que sea la Hacienda Pública estatal la que soporte la carga financiera de la devolución, de manera que si llegásemos a la conclusión de que el respeto a las normas de gestión del IVA impone inevitablemente que sea la Diputación Foral de Gipuzkoa quien la lleve a cabo, la Administración del Estado deberá reembolsarle la suma devuelta. Una solución de esta clase fue la adoptada en anteriores resoluciones de esta Junta Arbitral (R 7/2009 y R 8/2009, de 3 de abril de 2009), en las que consideramos que la Administración que había soportado indebidamente la merma recaudatoria debía ser compensada por la que se había beneficiado de la incorrecta aplicación del Concierto. Esta solución venía condicionada por el planteamiento que las Administraciones en conflicto habían hecho de la controversia en torno a la exigencia de la men-

cionada compensación. No obstante, siempre que ello sea posible, la ejecución de las resoluciones de esta Junta Arbitral debe llevarse a cabo mediante la adopción de las medidas que exija la plena eficacia de las normas del Concierto, sin recurrir a compensar financieramente las consecuencias de su incorrecta aplicación.

En el presente caso no es imprescindible recurrir a una compensación financiera a posteriori. En efecto, la ejecución de la presente resolución requiere simplemente que sea la Administración del Estado la que efectúe la devolución del saldo del IVA pendiente en el momento del cambio de domicilio de la entidad al Territorio Histórico de Gipuzkoa, devolución que ninguna de las dos Administraciones ha realizado hasta ahora. En ausencia de normas para este supuesto, son posibles para ello diversos cauces formales: en primer lugar, el sugerido por la Diputación Foral en su escrito de alegaciones, es decir, que se admita la presentación a la AEAT de una declaración-liquidación correspondiente al último trimestre del año a los efectos de solicitar la devolución. Hay que entender que esta declaración-liquidación sería compatible con la que la entidad estaría obligada a presentar a la Hacienda Foral de Gipuzkoa. Aún más sencillo sería que el contribuyente presentase a la AEAT un escrito solicitando la devolución. Naturalmente, esta solicitud estaría sujeta a la oportuna comprobación, de acuerdo con la salvedad que hace la AEAT en el suplico de su primer escrito de alegaciones, tanto más justificada cuanto que es a ella a quien, de acuerdo con la presente resolución, incumbe la devolución.

Estas dos soluciones vienen a coincidir, puesto que en definitiva se resumen en que la entidad deberá formular una solicitud de devolución a la AEAT, que deberá admitirla, sin perjuicio, insistimos, de su facultad de comprobar que la devolución solicitada se ajusta a la ley. No es inconveniente para esta so-

lución que la entidad, en su escrito de alegaciones, haya sostenido su derecho a pedir la devolución a la Diputación Foral de Gipuzkoa, manifestación que no produce efectos fuera del marco procedimental en el que se efectuó.

Como es lógico, en ninguna de sus dos variantes se ajusta esta solución a las normas que regulan la operativa de gestión del IVA, lo cual no es más que una consecuencia de la laguna que, como más atrás hemos señalado, existe en esta materia. De no existir tal laguna el presente conflicto no hubiera llegado a surgir.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la Administración del Estado es la competente para la devolución a (Entidad) (CIF BN-NNNNNNNN) del saldo pendiente a favor de esta entidad por los tres primeros trimestres de 2006 por importe de 4.700,02 euros, sin perjuicio de su potestad de comprobar dicho saldo.

En ejecución de esta resolución, el contribuyente deberá presentar a la AEAT una solicitud de devolución de la cantidad indicada.

**RESOLUCIÓN 12/2009 - EXPEDIENTE 20/2008.
IVA – traslado de saldos entre Administraciones.**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 19 de junio de 2009

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac

Merino Jara y D. Fernando de la Hucha Celador, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto negativo planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra la Administración del Estado en relación con la Administración competente para la devolución del IVA correspondiente a los ejercicios 2005 y 2006 reclamada por (Entidad) (NIF BNNNNNNNNN), Sociedad Unipersonal, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 20/2008.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa por medio de un escrito del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de fecha 9 de mayo de 2008, registrado el siguiente día 13, en el que, sobre la base de los antecedentes y razonamientos que expone, solicita de esta Junta Arbitral que "dicte una resolución por la que se declare a la Administración tributaria de la Diputación Foral de Gipuzkoa incompetente para admitir como cuotas a compensar procedentes de las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido presentadas por la entidad (Entidad 2), en los ejercicios 2005 y 2006 en la Agencia Tributaria del Estado en los que operó exclusivamente en territorio común, por parte de la entidad (Entidad) (CIF BNNNNNNNNN) surgida del proceso de escisión de la anterior, cuyo importe asciende a 14.622.743,67 euros, entendiéndose competente a la Administración del Estado a efectos de proceder a su devolución al obligado tributario".

2. La Junta Arbitral, en su sesión de 12 de septiembre de 2008, acordó admitir a trámite el presente conflicto, cuyo planteamiento se notificó a la AEAT el 3 de octubre de 2009. Ésta formuló alegaciones mediante escrito de su Director General de fecha 30

de octubre de 2008, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el 3 de noviembre de 2008, en el que, tras exponer los antecedentes y fundamentos de derecho que considera oportunos, la AEAT solicita de esta Junta Arbitral que desestime la pretensión de la Hacienda Foral de Gipuzkoa y declare a ésta competente en el caso planteado, siendo por tanto la Diputación Foral de Gipuzkoa la que debe efectuar la devolución solicitada por el obligado tributario de la totalidad del IVA correspondiente al ejercicio 2006.

3. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

1º) (Entidad), que aparece como solicitante de la devolución que motiva el presente conflicto, se constituyó con ocasión de escisión total de la entidad (Entidad 2), Sociedad Unipersonal (NIF ANNNNNNNN), operación en la que aquélla era una de las sociedades beneficiarias. La escritura pública de escisión fue otorgada con fecha 27 de junio de 2006 y presentada para su inscripción en el Registro Mercantil de Guipúzcoa el 30 de junio de 2006, inscripción que tuvo lugar el 10 de julio siguiente.

2º) (Entidad 2), que en los ejercicios considerados tributaba exclusivamente a la Administración del Estado, presentó declaraciones mensuales del IVA a la AEAT durante todo el ejercicio 2005 y los seis primeros meses de 2006. En la última de ellas, la de junio de 2006, declaró una cantidad a compensar en periodos posteriores de 14.622.743,74 euros. Este importe, que figuraba en la contabilidad de (Entidad 2) en la cuenta "4701000. Hacienda Pública deudor por IVA a compensar 06", fue transmitido en la escisión a (Entidad). En efecto, en el acuerdo de escisión elevado a escritura pública se estableció que esta sociedad recibiría el resto de los activos y pasivos no asignados a las otras entidades beneficiarias de la escisión. En dicho acuerdo se indicaba que "cualquier activo y/o pasivo de la Sociedad

totalmente escindida que no se hubiese atribuido a alguna de las Sociedades beneficiarias se imputará a la Sociedad beneficiaria a la cual corresponda en virtud de que el activo y/o el pasivo en concreto a imputar esté directamente relacionado con los inmuebles y derechos correspondientes a la promoción inmobiliaria adjudicada a cada una de las Sociedades beneficiarias. En el caso de que no resulte posible realizar la imputación con arreglo al criterio antes dicho, el citado activo y/o pasivo se imputará a la Sociedad beneficiaria (Entidad), (Documento 1 anexo a la escritura de escisión, págs. 5 y 6, folio 39 del expediente adjuntado por la AEAT a su escrito de alegaciones, al que nos referiremos en adelante como "el expediente").

3º) (Entidad), que tributó en 2006 exclusivamente a la Diputación Foral de Gipuzkoa, incluyó en la declaración del IVA correspondiente al tercer trimestre de ese ejercicio el importe mencionado en el apartado 2º. Contra la negativa de la Hacienda Foral a aceptar esta compensación, interpuso dicha sociedad recurso de reposición, que fue desestimado por acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa de fecha 21 de marzo de 2007. Este acuerdo fue recurrido ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa, sin que conste en el expediente que haya recaído resolución de éste órgano.

4º) Por su parte, (Entidad 2) presentó a la AEAT declaración del IVA correspondiente al mes de diciembre de 2006, en la que solicitó la devolución de 14.622.743,74 euros.

5º) El 28 de agosto de 2007 la Inspección Regional del Guipúzcoa de la AEAT inició actuaciones de comprobación e investigación de (Entidad 2) por el IVA 2006, que se documentaron en el acta de disconformidad número 71395871, de fecha

30 de enero de 2008, que se incoó a (Entidad) en calidad de sucesor de la anterior. En la citada acta se propone, en primer lugar, por razones en las que no es necesario entrar aquí, la reducción del IVA soportado deducible en 26.283,72 euros, resultando, a juicio del actuario, un importe deducible de 14.596.460,02 euros. Por otra parte, el acta y el informe ampliatorio afirman que (Entidad) actuó correctamente al compensar el saldo pendiente en la autoliquidación presentada a la Diputación Foral de Gipuzkoa al final del ejercicio, dado que dicha sociedad tributaba íntegramente a dicho Territorio Histórico. Señala la Inspección que, por el contrario, (Entidad 2) se había extinguido como consecuencia de su escisión total con efectos a partir del 30 de junio de 2006, fecha de presentación de la escritura de escisión en el Registro Mercantil, por lo que la última declaración a presentar relativa a dicha sociedad será la del mes de junio de 2006, en el que (Entidad 2) aún ostenta la condición de sujeto pasivo, y deberá ser presentada por quien le suceda en virtud de la escisión. Este traslado del saldo a compensar por el IVA de la Administración del Estado a la Hacienda Foral de Gipuzkoa es admisible, a juicio de la Inspección, ya que no lo prohíbe el Concerto Económico.

6º) El acuerdo de liquidación adoptado por el Inspector Regional del País Vasco con fecha 11 de abril de 2008 aceptó íntegramente la propuesta del actuario. Es de señalar que en el procedimiento de liquidación originado por la referida acta formuló alegaciones (Entidad) mediante escrito de fecha 14 de febrero de 2008 (folios 211 y siguientes del expediente), en el que, además de justificar la solicitud de devolución a ambas Administraciones y exponer su opinión de que es la Administración estatal la competente para efectuar la devolución, que apoya en varias resoluciones de diversos órganos judiciales y administrativos, acepta expresamente la reducción del IVA soportado propuesta por el inspector actua-

rio, por lo que solicita únicamente la devolución de 14.596.460,02 euros.

7º) Mediante Orden Foral 255/2008 del Diputado Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, de 13 de marzo de 2008, notificada a la AEAT el siguiente día 14, la Diputación dispone “declarar la incompetencia del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa para admitir como cuotas a compensar procedentes de las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido presentadas por la entidad (Entidad 2), en los ejercicios 2005 y 2006 en la Agencia Tributaria del Estado en los que operó exclusivamente en territorio común, por parte de la entidad (Entidad) [...]entendiendo competente a la Administración del Estado a efectos de proceder a su devolución al obligado tributario...”.

4. Concluida la instrucción de expediente, éste se puso de manifiesto a las Administraciones en conflicto así como al contribuyente interesado, todos los cuales formularon alegaciones mediante sendos escritos, registrados de entrada los de la Diputación Foral de Gipuzkoa y la AEAT los días 3 y 4 de marzo, respectivamente.

En calidad de contribuyente presentó escrito de alegaciones el 3 de marzo de 2009 la entidad (Entidad 3) (NIF BNNNNNNNNN), sucesora, según manifiesta, de (Entidad) en virtud de fusión por absorción.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El presente conflicto ha sido promovido en tiempo y forma. En efecto, como resulta de los antecedentes expuestos, la Diputación Foral de Gipuzkoa declaró su incompetencia mediante la Orden Foral 255/2008, que fue notificada a la AEAT el 14 de marzo de 2008. Al día siguiente de esta notificación

se inicia el plazo de un mes cuyo transcurso sin que la Administración notificada atienda la declaración de incompetencia de la otra Administración hace que aquélla se considere tácitamente incompetente [art. 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre]. Dicho plazo se cumplió, por tanto, el 15 de abril de 2008, día inicial, a su vez, del plazo de un mes para el planteamiento del conflicto (art. 13.2 RJACE), que fue observado en el presente caso, puesto que el escrito por el que la Diputación Foral de Gipuzkoa planteó el conflicto fue presentado el 13 de mayo de 2008.

2. El objeto del presente conflicto resulta también claramente de los antecedentes relatados y consiste en determinar si la Administración competente (y, en consecuencia, obligada) para devolver la cantidad pendiente de compensación por el IVA, ejercicios 2005 y 2006, que presentaba la entidad (Entidad 2) en el momento de su extinción por escisión total es la Administración del Estado o la Foral de Gipuzkoa, teniendo en cuenta que dicha entidad había tributado hasta ese momento exclusivamente al Estado mientras que la entidad que, en virtud de la escisión, la sucedió en la titularidad del crédito tributario por la compensación, (Entidad), tributaba en el ejercicio 2006 exclusivamente al Territorio Histórico de Gipuzkoa.

3. En su escrito de planteamiento del conflicto, la Diputación Foral de Gipuzkoa comienza invocando el artículo 27.Uno.Tercera del Concierto Económico, según el cual, en la redacción aplicable, “[l]os sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 6 millones de euros tributarán, en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté

situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco”.

Observa a continuación la Diputación Foral que el Concerto Económico (CE) no contiene ninguna regla especial relativa al lugar en que una persona jurídica debe cumplir sus obligaciones tributarias en los supuestos de cambio de domicilio fiscal que altere dicha regla de distribución competencial, en vista de lo cual considera aplicable analógicamente lo dispuesto para las personas físicas en el artículo 43.Siete del CE, según el cual “[l]as personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento”. Por tanto, a sensu contrario hasta ese momento la competencia pertenece a la Administración que la ostentaba con anterioridad a dicho cambio, en el presente caso a la del Estado.

Prosiguiendo su razonamiento, afirma la Diputación Foral de Gipuzkoa que “siendo el Impuesto sobre el Valor Añadido un impuesto de devengo instantáneo ello implica que el sujeto pasivo deberá incluir en las declaraciones-liquidaciones periódicas que presente en cada Administración competente los IVAs devengados hasta el momento del cambio de domicilio, deduciendo los IVAs (que originen derecho a deducción) igualmente soportados hasta dicho momento, siendo la diferencia ‘neta’ resultante lo que determina el importe de ‘exacción’ respecto al que sería competente cada Administración”.

Cita seguidamente el escrito de la Diputación Foral en apoyo de su tesis tres resoluciones de sendos órganos administrativos de resolución de recursos. La primera es la del TEAF de Vizcaya de 8 de mayo de 2003 (reclamación núm. 415/2002), en la que este Tribunal se funda en el artículo 29. Seis del Con-

cierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, para concluir que “no corresponde a la Diputación Foral de Bizkaia la devolución correspondiente a deducciones originadas en un periodo en que la reclamante no tenía su domicilio fiscal en Bizkaia...”. El precepto invocado tenía, en la redacción aplicable, el siguiente texto:

“Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en cada período de liquidación con arreglo a lo establecido en el número anterior por exceder la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor.

Corresponderá a cada una de las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, realizar las devoluciones procedentes, en la parte proporcional respectiva”.

Es de señalar que el contenido del párrafo segundo del precepto transcrito está recogido en el artículo 29.Cinco del actual CE.

También se basa en el citado precepto del CE de 1981 la resolución del Órgano Jurídico Administrativo de Álava de 31 de enero de 2003, para llegar a la misma conclusión.

La tercera resolución administrativa citada por la Diputación Foral de Gipuzkoa en su escrito de planteamiento del conflicto es la de 5 de noviembre de 1997 del Tribunal Administrativo de Navarra, el cual sostiene, entre otras cosas, que no es procedente el traslado de cantidades pendientes de compensación de periodos anteriores a la declaración del cuarto trimestre en el que el contribuyente estaba obligado frente a la Diputación Foral de Navarra, “pues supondría trasladar la deuda tributaria, en este caso negativa, de una a otra Administración con menoscabo de la normativa...”.

En el presente caso, sin embargo, el hecho que determina el traspaso de la competencia de la Administración del Estado a la de la Diputación Foral de Gipuzkoa no es el cambio de domicilio, sino la sucesión en el crédito tributario por el saldo del IVA pendiente de compensación como consecuencia de la escisión total de su anterior titular y su consiguiente extinción. Tampoco la competencia exclusiva del Estado para la exacción del IVA de (Entidad 2) resultaba del punto de conexión establecido en el artículo 27.Uno.Tercera CE, puesto que su volumen de operaciones en 2005 había excedido de seis millones de euros, sino del hecho de que en el ejercicio 2006 dicha sociedad había realizado la totalidad de sus operaciones en territorio común, como se expone claramente en el informe ampliatorio del acta de disconformidad incoada a (Entidad) en calidad de sucesora de la anterior (folios 183 y 184 del expediente).

No es, por tanto, totalmente riguroso razonar en el presente supuesto a partir de las normas del Concerto relativas al domicilio fiscal, las cuales, por otra parte, no ofrecen una solución clara al problema que plantea el presente conflicto. Hay que reconocer, sin embargo, que existe una similitud de fondo entre el problema planteado por el cambio de domicilio fiscal, cuando determina, a su vez, el traslado a otra Administración de la competencia para la exacción del impuesto, y el suscitado por la sucesión en el crédito fiscal por el IVA soportado deducible de una entidad que tributaba en territorio común a otra que tributa en territorio foral. En ambos casos la cuestión reside en si la entidad que ha cambiado de domicilio o la sucesora pueden ejercitar este derecho frente a la Administración distinta de aquella bajo cuya competencia se generó tal derecho.

Teniendo en cuenta lo anterior, es más coherente y tiene más peso el argumento de la Diputación Foral de que “trasladar las cuotas del IVA soportadas por

un sujeto pasivo cuando tenía su domicilio fiscal en un determinado territorio a las declaraciones-liquidaciones presentadas ante la Administración tributaria correspondiente a su nuevo domicilio fiscal supondría alterar la competencia de ‘exacción’ prevista en el Concerto Económico, dado que dicha ‘exacción’ se vería disminuida por la compensación de cuotas soportadas en un momento anterior” (subrayado del original).

En su segundo escrito de alegaciones, de 3 de marzo de 2009, la Diputación Foral de Gipuzkoa resume sus argumentos afirmando que en los supuestos de cambio de competencia para la exacción del IVA “ni en la normativa reguladora de Impuesto, ni en el vigente Concerto Económico se prevé que una Administración tributaria (en este caso la del Territorio Histórico de Gipuzkoa) deba subrogarse en la posición de deudora que corresponde a otra Administración (en este caso la del Estado) por créditos tributarios (IVA soportado) pendientes de ejercicio ante la misma”. Por lo demás se remite a los argumentos expuestos en el escrito de planteamiento del conflicto.

4. En su escrito de 30 de octubre de 2008 la AEAT transcribe, en primer lugar, las normas legales aplicables, a su juicio, al presente conflicto, que son los artículos 27.Uno.Tercera, 43.Siete y 29.Cinco del CE y los artículos 99.Cinco y 115.Uno de la Ley del IVA (LIVA), 37/1992, y los correspondientes, de idéntico contenido, del Decreto Foral 102/1992 de la Diputación Foral de Gipuzkoa, regulador de dicho impuesto, en la redacción en cada caso aplicable.

De los preceptos citados, en especial del artículo 29.Cinco del CE, la AEAT deduce la regla general sobre traslado de “saldos” de IVA (importes a compensar o devolver): “la compensaciones o devoluciones se distribuyen entre las Administraciones ante las que se han generado y, por consiguiente, no debe

producirse un traslado de saldos de IVA a compensar a otras Administraciones” (subrayado en el escrito). A continuación, el propio escrito de la AEAT expone el fundamento de esta regla general:

“ De otra forma, podría suceder que el tributo se aplicara a una Administración distinta de la fijada por la [Ley del Concierto Económico]. Además, el traslado de saldos a otra Administración plantea el importante problema de que la Administración que compensa las cantidades no puede comprobar su importe, ya que cuando el saldo a compensar se generó la competencia era de la otra Administración.

Por otra parte, se producirían efectos anómalos en el supuesto de cambios en las Administraciones competentes de un año a otro. Así, por ejemplo, si un sujeto pasivo tributa un año en dos Administraciones (el Estado y Navarra) y pasa a tributar el año siguiente en cinco (las anteriores y las tres Diputaciones Vascas), no parece razonable, ni acorde con la [Ley del Concierto Económico], que el saldo a compensar del primer ejercicio se distribuya en el segundo también entre Administraciones que no tuvieron nada que ver con dicho saldo”.

Sin embargo, a juicio de la AEAT, regla general contraria al traslado de los saldos del IVA encuentra una excepción “en aquellos casos en los que su inadmisibilidad implicara el incumplimiento de las normas del impuesto [subrayado en el original], esto es, que no se hubiera podido solicitar la devolución del saldo a la Administración ante la que se generó o que se limite la posibilidad de deducir dicho saldo de manera inmediata, tal y como ocurre en el asunto objeto de este conflicto...”.

Observa la AEAT que la normativa del IVA no prevé que en los supuestos de reestructuración empresarial la entidad que se extingue pueda solicitar en este momento la devolución del saldo pendiente a

su favor, y añade: “Por tanto, si aplicáramos la regla general ...(no traslado de saldos entre Administraciones), se estaría perjudicando claramente al obligado tributario (el beneficiario de la escisión, o la entidad absorbente), difiriendo su derecho a la deducción, ya que habría de esperar a final de año para poder dirigirse a la Administración a la que estaba adscrita la entidad escindida o absorbente [sic; rectius absorbida] y solicitar en su condición de sucesora de la misma la devolución que no ha podido solicitar antes. Esto produciría una evidente alteración del principio de neutralidad del IVA y perjudicaría a la entidad beneficiaria o absorbente”. Estas consecuencias no se producirían, prosigue la AEAT, si se permite el traslado de los saldos integrándolos en las sucesivas autoliquidaciones de la entidad beneficiaria o absorbente. “Lo contrario, es decir, obligarla a que espere al 31 de diciembre para dirigirse a la que fue Administración competente de la entidad escindida o absorbida y, en su calidad de sucesora de la misma, solicitar la devolución de los saldos negativos que dejó pendientes aquélla, supondría un evidente retraso en la posibilidad de deducir dichos saldos”. En el presente caso, no admitir el traslado de los saldos implicaría “que la nueva entidad titular del saldo a compensar ((Entidad)) no podría deducírselo hasta el 31 de diciembre de 2006, ante la AEAT, suponiendo un retraso y por lo tanto una clara transgresión de la normativa reguladora del IVA, en concreto, del derecho a la deducción inmediata de los saldos del IVA soportados”.

En su segundo escrito de alegaciones, de 2 de marzo de 2009 la AEAT reitera los argumentos anteriores sin añadir ninguno nuevo.

5. La entidad (Entidad 3) en la calidad que afirma poseer de sucesora de (Entidad) en virtud de fusión por absorción, formuló alegaciones mediante escrito de 28 de febrero de 2009, en el que tras hacer una exposición de los hechos y referirse a la posición

enfrentada de las dos Administraciones en conflicto señala los importantes perjuicios que éste le ha causado, al no poder disponer del importante saldo a su favor y como consecuencia de la carga de trabajo derivada de las actuaciones administrativas frente a (Entidad). Concluye el escrito solicitando que “se proceda, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 18 del RJACE, a notificar la resolución relativa a este asunto haciendo mención expresa, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 16 del RJACE a “la fecha desde la que procede ejercer, en su caso, la competencia declarada” y, por lo tanto, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Tres del artículo 115, tanto de la Ley del IVA como del Decreto Foral del IVA, a los intereses de demora que tenga que satisfacer la Administración que finalmente tenga que devolver el IVA soportado”.

6. Con el fin de plantear correctamente el presente conflicto es conveniente recordar algunos aspectos esenciales del sistema del IVA, por más que sean sobradamente conocidos. El modelo europeo de IVA adoptó el método de “deducción de impuesto a impuesto”, por su mayor simplicidad respecto al método del “cálculo del valor añadido” por adición o sustracción. Dicho método consiste en que del impuesto devengado se deduce el soportado por el sujeto pasivo en la fase anterior del proceso de producción y distribución del bien o servicio. Esta operación se realiza en las autoliquidaciones periódicas, trimestrales o mensuales, que debe presentar el contribuyente, de las que resultará o bien una deuda tributaria a ingresar, si la anterior diferencia es positiva o bien una cantidad a compensar o a devolver, si es negativa. Esta última cantidad constituye un crédito tributario del contribuyente frente a la Administración.

Este sistema relega a un segundo plano el carácter instantáneo del IVA, ya que el devengo del impuesto y el nacimiento del derecho a deducir pierden en cierto modo su individualidad para integrar

se en una cuenta cuyo saldo será el que constituya la deuda o el crédito frente a la Hacienda Pública. Contablemente las cuentas del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en las que se refleja dicho saldo son respectivamente la 4750 (“Hacienda Pública, acreedora por IVA”) y la 4700 (“Hacienda Pública, deudora por IVA”). Por eso el IVA pertenece a una categoría especial de impuestos, que son aquellos instantáneos pero de liquidación periódica; por ejemplo, a efectos de la determinación de la cuantía umbral del delito de defraudación tributaria (art. 305.2 del Código Penal).

La deuda o el crédito tributario se ostentan por el contribuyente frente a la Hacienda Pública titular de la potestad recaudatoria y gestora del IVA. La normativa comunitaria armonizadora de este impuesto contempla únicamente a los Estados miembros de la Unión Europea como titulares de dicha potestad y no concibe el traslado del derecho a deducir el IVA soportado de uno a otro Estado: únicamente son deducibles las cuotas soportadas en el Estado frente al que se ejercita el derecho a la deducción. Frente a otro Estado es posible obtener la devolución bajo determinadas condiciones, que en el caso de España se especifican en el artículo 119 LIVA.

7. El problema planteado por los saldos de IVA (cantidades pendientes de compensación o devolución; es decir, en términos contables, el saldo de la cuenta 4700 del PGC) generados bajo la competencia de una Administración en el caso de que la entidad sucesora en el correspondiente crédito tributario como consecuencia de una operación de reorganización societaria tribute a otra Administración, como sucede en el caso objeto del presente conflicto, no está previsto expresamente en el Concierto Económico. El Concierto contempla únicamente el reparto entre las Administraciones competentes del poder tributario sobre el IVA correspondiente a un

mismo periodo liquidatorio, es decir, el reparto que podemos denominar “sincrónico” frente al reparto en periodos sucesivos al que, por contraposición al anterior, podemos denominar “diacrónico”.

Las normas básicas del Concierto Económico sobre el reparto “sincrónico” son las contenidas en los apartados Uno y Cinco del artículo 29, que han sido invocados por las Administraciones en conflicto. Recordemos de nuevo el texto de dichos apartados:

“Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural”.

“Cinco. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda”.

El sistema de reparto que resulta de estos preceptos se basa en la distribución de las cuotas liquidadas o de las cantidades a devolver en proporción a la cifra relativa de negocios (art. 27.Uno.Segunda del CE), con total separación entre las Administraciones competentes. Aunque con referencia a lo que hemos denominado reparto “sincrónico”, la incomunicación de los saldos del IVA entre Administraciones resulta, por lo demás, claramente del apartado Cinco del artículo 29 del CE antes transcrita.

No cabe duda, por otra parte, de que, como alega la Diputación Foral de Gipuzkoa, admitir el traslado de los saldos del IVA supondría una disminución de la recaudación por este impuesto y paralelamente un enriquecimiento de la Administración del Estado, que desplaza hacia la Hacienda Foral un

pasivo fiscal que recaía sobre aquella, distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico.

8. En definitiva, pues, tanto el sistema del IVA como el Concierto Económico impiden el traspaso de saldos entre Administraciones. Pero es que además, como ha quedado indicado en el anterior fundamento de derecho 4, este principio o “regla general” es aceptado por la AEAT, la cual aduce importantes razones en su apoyo.

Sin embargo, aun reconociendo la vigencia de la regla general de no traslado de los saldos del IVA, la AEAT considera que dicha regla tiene una excepción en el supuesto contemplado en el presente conflicto, fundada en la necesidad de permitir que dichos saldos sean objeto de compensación inmediata por la entidad sucesora ((Entidad) en el presente caso), integrándolos en sus autoliquidaciones; por tanto, frente a la Administración competente respecto de esta entidad. La solución alternativa que contrapone la anterior la AEAT consiste en que dicha entidad sucesora esperase hasta el 31 de diciembre para dirigirse en solicitud de la devolución a la que fue Administración competente de la entidad transmitente del crédito (la escindida en el presente caso). El inconveniente que ve la AEAT en esta solución radica en el retraso en la posibilidad de deducir el saldo.

Obsérvese que este razonamiento de la AEAT implica la admisión de la competencia de la Administración de la entidad escindida para la devolución del IVA, en coherencia con la regla general aceptada por la propia Agencia. Cabe señalar, sin embargo, que el retraso que se pretende evitar es ajeno a cuál sea la Administración competente para efectuar la devolución. En efecto, por un lado, tal retraso no existiría si se admitiese la devolución del saldo en el momento en que se produzca el cambio de compe-

tencia, y, por otro lado, que la solución propuesta por la AEAT tampoco evita el retraso si la entidad sucesora en el crédito no tiene IVA devengado en la cuantía necesaria para compensar el saldo transmitido, en cuyo caso también tendrá que esperar al final del ejercicio para obtener la devolución, salvo que resulte aplicable el régimen del artículo 116 LIVA. (Entidad 2) seguramente se hubiera dado por satisfecha si se hubiese accedido a la devolución solicitada al concluir el ejercicio 2006, o si, teniendo en cuenta los problemas derivados de la extinción de su personalidad jurídica, se hubiese permitido que su sucesora (Entidad) ejercitase este derecho frente a la Administración del Estado.

Se pone así de manifiesto que son razones de carácter formal las que se aducen en contra de la devolución del saldo del IVA por la Administración bajo cuya competencia éste se generó, la del Estado en el presente caso. Estas razones no pueden prevalecer frente a los principios del Concierto Económico y del propio IVA.

En realidad, las normas reguladoras del IVA no son contrarias a la afirmación de que es la Administración tributaria del Estado la competente, en el presente caso, para devolver el saldo pendiente del IVA en el momento de la extinción de la sociedad escindida totalmente; lo que sucede es más bien que dichas normas no prevén esta hipótesis y por ello no establecen el procedimiento adecuado para llevar a efecto la devolución. Existe, pues, en esta cuestión una laguna normativa, en primer lugar, en lo relativo a las normas materiales aplicables, aunque ésta puede cubrirse, como lo hemos hecho, deduciendo la norma pertinente (la que la AEAT considera "regla general") a partir de los principios del Concierto Económico y del propio Impuesto. En segundo lugar, existe un vacío normativo en cuanto al procedimiento a seguir para la ejecución de la norma material, derivado de la falta de una solución legal al proble-

ma planteado. Pero evidentemente la ausencia de estas normas procedimentales no es un argumento válido frente a dicha regla. La AEAT sostiene a esta regla de "general", tiene excepciones; se trata, sin embargo, de una regla absoluta ya que deriva de los principios esenciales del IVA, que el Concierto Económico da por supuestos.

En consecuencia, procede que la Junta Arbitral declare en el presente caso que incumbe a la Administración del Estado la devolución del saldo pendiente, puesto que era la titular de la potestad de exacción del IVA cuando éste se generó.

9. El artículo 16.5, e) RJACE nos impone que dispongamos la "fórmula de ejecución de la resolución".

En un sentido amplio, la ejecución de la presente resolución supone que sea la Hacienda Pública estatal la que soporte la carga financiera de la devolución, de manera que si llegásemos a la conclusión de que el respeto a las normas de gestión del IVA impone inevitablemente que sea la Diputación Foral de Gipuzkoa quien la lleve a cabo, la Administración del Estado deberá reembolsarle la suma devuelta. Una solución de esta clase fue la adoptada en anteriores resoluciones de esta Junta Arbitral (R 7/2009 y R 8/2009, de 3 de abril de 2009), en las que consideramos que la Administración que había soportado indebidamente la merma recaudatoria debía ser compensada por la que se había beneficiado de la incorrecta aplicación del Concierto. Esta solución venía condicionada por el planteamiento que las Administraciones en conflicto habían hecho de la controversia en torno a la exigencia de la mencionada compensación. No obstante, siempre que ello sea posible, la ejecución de las resoluciones de esta Junta Arbitral debe llevarse a cabo mediante la adopción de las medidas que exija la plena eficacia de las normas del Concierto, sin recurrir a compensar

financieramente las consecuencias de su incorrecta aplicación.

En el presente caso no es imprescindible recurrir a una compensación financiera a posteriori. En efecto, la ejecución de la presente resolución requiere simplemente que sea la Administración del Estado la que efectúe la devolución del saldo del IVA pendiente en el momento de la escisión del (Entidad 2) y su traspaso a (Entidad), devolución que ninguna de las dos Administraciones ha realizado hasta ahora. En ausencia de normas para este supuesto, son posibles para ello diversos cauces formales: en primer lugar, que se admita la presentación a la AEAT de una declaración-liquidación correspondiente al último trimestre del año a los efectos de solicitar la devolución, por la entidad que actualmente sea titular del crédito tributario por el saldo del IVA. Hay que entender que esta declaración-liquidación sería compatible con la que dicha entidad esté obligada, en su caso, a presentar a la Hacienda Foral de Gipuzkoa. Aún más sencillo sería que el contribuyente presentase a la AEAT un escrito solicitando la devolución. Estas dos soluciones vienen a coincidir, puesto que en definitiva se resumen en que la entidad deberá formular una solicitud de devolución a la AEAT, que deberá admitirla.

Naturalmente, esta solicitud estaría sujeta a la oportuna comprobación. De hecho, la AEAT ya ejerció estas competencias de comprobación al llevar a cabo las actuaciones que dieron lugar al acta de inspección de 30 de enero de 2008 y a la consiguiente liquidación de 11 de abril de 2008. Cabe observar que el ejercicio de estas competencias es en cierto modo contradictorio con el rechazo a asumir la devolución del IVA objeto de comprobación. La Diputación Foral de Gipuzkoa, en la petición que formula en su escrito de planteamiento cifra la cuantía de la devolución en 14.622.743,67 euros, y la misma cantidad se menciona por la AEAT en sus dos

escritos de alegaciones, si bien no en la petición, lo cual es sorprendente a la vista del expediente de inspección anejo al primero de dichos escritos, en el que, como ya ha quedado señalado (antecedente 3.5º) dicha cuantía se redujo a 14.596.460,02 euros. No incumbe, sin embargo, a esta Junta Arbitral pronunciarse acerca del importe a devolver, ni acerca de los posibles efectos preclusivos que en este aspecto pueda tener la mencionada liquidación, que se atribuye la cualidad de definitiva (cfr. su apartado 9º, folio 253 del expediente).

Como es lógico, en ninguna de sus dos variantes se ajusta esta solución a las normas que regulan la operativa de gestión del IVA, lo cual no es más que una consecuencia de la laguna que, como más atrás hemos señalado, existe en esta materia. De no existir tal laguna el presente conflicto no hubiera llegado a surgir.

10. Por último, (Entidad 3), en la calidad de sucesora de (Entidad) que afirma poseer, pide a esta Junta Arbitral que se pronuncie acerca del interés de demora que deba satisfacer la Administración que finalmente tenga que devolver el IVA soportado. Basa tal petición, por una parte, en la letra f) del artículo 16.5 RJACE, a tenor de la cual la resolución deberá comprender "la fecha desde la que procede ejercer en su caso, la competencia declarada", y por otra, en el artículo 115.Tres tanto de la Ley del IVA como del Decreto Foral regulador de este Impuesto, que ordena a la Administración el abono de interés de demora cuando no ordene la devolución en el plazo de seis meses que la Ley le concede para ello.

Sin embargo, no entra dentro de las competencias de esta Junta Arbitral pronunciarse sobre esta pretensión del contribuyente. Las funciones de la Junta están definidas en el artículo 66.Uno CE en los siguientes términos: "La Junta Arbitral tendrá atribuidas las siguientes funciones:

a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concerto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes”.

En estas competencias no tiene cabida una resolución acerca de si procede y, en su caso, en qué cuantía, interés de demora sobre las cantidades cuyo pago corre a cargo de la Administración cuya competencia declaramos. Es más, como hemos afirmado en el anterior fundamento de derecho, la Junta Arbitral ni siquiera es competente para determinar el importe de la cantidad a satisfacer por dicha Administración. Una vez determinada la Administración competente, tales cuestiones habrán de resolverse por ésta en ejercicio de sus propias competencias y por aplicación de la legislación por la que se rija, sin perjuicio de los recursos que procedan contra sus resoluciones.

La competencia de esta Junta Arbitral para resolver sobre el interés de demora tampoco puede fundarse en los preceptos invocados por el contribuyente. En primer lugar, la letra f) del artículo 16.5 RJACE tiene un alcance prospectivo y en ningún caso autoriza a la Junta Arbitral a atribuir eficacia retroactiva a sus resoluciones. Por otra parte, el devengo de interés de demora no es consecuencia del ejercicio de las competencias administrativas a las que este precepto se refiere, sino que deriva directamente de la ley.

Tampoco corresponde a esta Junta Arbitral la interpretación del artículo 115.Tres LIVA y su posible aplicación a la devolución del saldo del IVA en ejecución de la presente resolución, por lo que no haremos ninguna declaración sobre esta cuestión.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la Administración del Estado es la competente para devolver el IVA soportado pendiente de compensación por los ejercicios 2005 y 2006 en el momento de la extinción de (Entidad 2), a (Entidad), (NIF BNNNNNNNNN), sucesora en la titularidad del correspondiente crédito tributario, o a quien haya sucedido a ésta, en su caso, en dicha titularidad.

En ejecución de esta resolución, el mencionado titular del crédito tributario deberá presentar a la AEAT una solicitud de devolución de la cantidad a la que éste ascienda.

CONSULTA 2008.12.3.1. IVA – Tipo impositivo aplicable a los servicios de reparación y adaptación de vehículos para el transporte de personas con minusvalía.

HECHOS PLANTEADOS

Talleres de automóviles que realizan operaciones de transformación de vehículos para el transporte de personas con minusvalía.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si en la factura a los clientes deben repercutir el 4% por la mano de obra y el 7% por el material empleado en las adaptaciones de los vehículos.

Asimismo si las reparaciones que se efectúen sobre dichos vehículos deben repercutir el 16%.

CONTESTACIÓN

El artículo 90.Uno del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante Norma) dispone que el Impuesto se exigirá al tipo general del 16 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91.Dos.2, según la redacción dada por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 5/2006, de 23 de mayo, dispone que se aplicará el tipo impositivo del 4 por ciento a *“los servicios de reparación de los vehículos y de las sillas de ruedas comprendidos en el párrafo primero del número 1.4º de este apartado y los servicios de adaptación de los*

autotaxis y autoturismos para personas con minusvalías y de los vehículos a motor a los que se refiere el párrafo segundo del mismo precepto, independientemente de quién sea el conductor de los mismos”.

El referido artículo 91 Dos.1.4º de la Norma, según la redacción dada por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 5/2006, de 23 de mayo, establece que se aplicará el tipo impositivo del 4 por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de:

“4.º Los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, en la redacción dada por el Anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía.

Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quién sea el conductor de los mismos.

La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos comprendidos en el párrafo anterior requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.

A efectos de esta Norma, se considerarán personas con minusvalías aquellas con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100. El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales u órgano competente correspondiente."

Por tanto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 91.Dos.2 de la Norma cabe concluir lo siguiente:

1.- Tratándose de los **vehículos para personas con movilidad reducida** previstos en el número 20 del anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, en la redacción dada al mismo por el anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, es decir, tratándose de vehículos cuya tara no sea superior a 350 kg. y que, por construcción, no puedan alcanzar en llano una velocidad superior a 45 km. por hora, proyectados y contruidos especialmente, y no meramente adaptados, para el uso de personas con alguna disfunción o incapacidad física, los servicios de **reparación** de los mismos tributan al **4%**.

2.- Tratándose de **vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas**, bien directamente o previa su **adaptación**, los servicios de **adaptación** (mano de obra y materiales) tributan al **4%**, mientras que los servicios de **reparación** de los mismos tributan al tipo general, **16%**.

3.- Tratándose de **vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida**, con independencia de quién sea el conductor de los mismos, los servicios de **adaptación** (mano de obra y ma-

teriales) tributan al tipo del **4%**, mientras que los servicios de **reparación** tributan al tipo general, **16%**.

4.- Cuando conforme a lo señalado en los párrafos anteriores proceda aplicación del tipo impositivo del 4% a los servicios de **reparación** como de **adaptación**, la propia redacción del artículo excluye el previo reconocimiento del derecho por parte de la Administración tributaria, por lo que no será necesaria tal acreditación.

CONSULTA 2009.2.6.1. IVA – Arrendamiento de viviendas nuevas con opción de compra:

- I) La transmisión de la vivienda a un tercero tras finalizar el periodo de arrendamiento sin ejercer éste la opción de compra es una operación sujeta y no exenta del IVA.**
- II) Si finalizado el primer arrendamiento, se vuelve a alquilar la vivienda con opción de compra a otra persona y ésta ejercita la opción de compra, la operación tiene la consideración de primera entrega de vivienda y, en consecuencia, está sujeta y no exenta del IVA.**

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una U.T.E. que se dedica a la promoción y venta de edificaciones.

Ahora pretenden realizar operaciones de arrendamiento con opción de compra a la finalización del período de alquiler, en concreto alquiler de viviendas nuevas con opción de compra a los 5 años.

CUESTIÓN PLANTEADA

Tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de las siguientes operaciones si finalizado el plazo de arrendamiento el arrendatario no ejercita la opción de compra:

- 1) Se vende la vivienda a una tercera persona.
- 2) Se alquila el inmueble con opción de compra a una tercera persona y ésta la ejercita.

CONTESTACIÓN

El artículo 20.Uno.22º del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone la exención de las siguientes operaciones:

“Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquellos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.

A los efectos de lo dispuesto en esta Norma, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra,

salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones. (...).”

El plazo de dos años que menciona la Norma se refiere al tiempo de utilización de la vivienda, por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o arrendatarios sin opción de compra.

Por tanto, en el supuesto de que una vivienda construida se afecte como bien de inversión y se alquile, con opción de compra, la posterior transmisión a un tercero una vez finalizado dicho arrendamiento será primera entrega. Por lo que dicha transmisión estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el supuesto que finalizado el primer arrendamiento, se vuelva a alquilar con opción de compra a otra persona diferente a la que disfrutó del primer alquiler y éste ejercite la opción compra, esta utilización tampoco desvirtuará la condición de primera entrega, con lo que esta transmisión estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONSULTA 2009.4.3.2. IVA – El tipo impositivo aplicable a la entrega de viviendas depende de la calificación administrativa que reciban las mismas. Tributan al 4% la entrega de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una sociedad íntegramente par-

ticipada por un Ayuntamiento vizcaíno, cuyo objeto social consiste en la promoción inmobiliaria. Actualmente, está estudiando la posibilidad de promover la construcción de viviendas tasadas municipales con las siguientes condiciones: 1º/ valor de transmisión estimado de cada inmueble de entre 150.253,03 € y 180.303,63 €; 2º/ superficie estimada de cada inmueble de entre 55 y 75 metros cuadrados; y 3º/ límite de ingresos para acceder a las mismas de entre 12.000 € y 43.000 € anuales.

CUESTIÓN PLANTEADA

Para el caso de que promoviera la construcción de las viviendas descritas, desea conocer si el tipo de IVA aplicable a su entrega debería ser el súper reducido del 4% regulado en el artículo 91.Dos.1.6º de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACIÓN

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación el artículo 91 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), donde se recoge que: *“Uno. Se aplicará el tipo del 7 por 100 a las operaciones siguientes: 1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación: (...) 7.º 1.2 Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente. En lo relativo a esta Norma Foral no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas. No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado Uno,*

número 22.º, párrafo sexto, letra c) de esta Norma Foral. (...) Dos. Se aplicará el tipo del 4 por 100 a las operaciones siguientes: 1.- Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación: (...) 6.º Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades. Las viviendas que sean adquiridas por las entidades que apliquen el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas del Impuesto sobre Sociedades, siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación establecida para las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas a que se refiere dicho régimen especial del Impuesto sobre Sociedades. A estos efectos, la entidad adquirente comunicará esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación en la forma que se determine reglamentariamente. (...)”.

En lo que al supuesto de hecho planteado se refiere, el tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a la entrega de las viviendas objeto de consulta dependerá de la calificación administrativa que reciban las mismas, de forma que si se trata de la entrega de una de las tipologías de vivienda a que se refiere el artículo 91, apartado dos, 1, número 6º, párrafo primero de la NFIVA, la operación tributará al tipo del 4 por ciento. En concreto, este tipo súper reducido se aplica a las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente.

Sobre este particular, la disposición adicional octava de la Ley 2/2006, de 30 de junio, de Suelo y Urbanismo, determina que: "1. A los efectos de esta ley, tendrán la consideración de viviendas de protección pública (VPP) las viviendas de protección oficial (VPO), las viviendas tasadas municipales (VTM) y otras que la legislación especial pueda desarrollar. 2. A los efectos de esta ley, tendrán la consideración de viviendas de protección oficial (VPO), las viviendas de protección de régimen general, las de régimen especial o viviendas sociales y las de régimen tasado de regulación autonómica. (...) 4. A los efectos de esta ley, tendrán la consideración de viviendas tasadas municipales (VTM) las que los ayuntamientos del País Vasco decidan establecer mediante la promulgación de la correspondiente ordenanza local que regule su régimen de protección pública. 5. La ordenanza local que establezca y regule la vivienda tasada municipal de un municipio determinará: a) Las características de la citada vivienda y sus anexos. b) Los regímenes de protección municipal que establezcan y, en su caso, las modalidades del régimen general y del régimen especial, siendo éste el de las viviendas que podrán sustituir a las viviendas de protección oficial de régimen tasado según se establece en el artículo 80. c) Los destinatarios y el procedimiento para su adjudicación, en el que deberán respetarse necesariamente los principios de publicidad, libre concurrencia y no discriminación. (...) 6. El precio máximo de venta de las viviendas de protección oficial de régimen tasado y de las viviendas tasadas municipales de régimen especial que computen en el cumplimiento de los estándares establecidos como mínimos en el artículo 80 no podrá superar 1,70 veces el precio máximo de las viviendas de protección oficial de régimen general. Hasta que no se modifique por disposición reglamentaria, los ingresos máximos de los beneficiarios de estas viviendas no podrán ser superiores al índice de 1,3 respecto a los ingresos máximos vigentes para acceder a las viviendas de protección oficial de régimen

general. Todo ello se establece sin perjuicio de la libertad para el establecimiento por parte del ayuntamiento de otros parámetros distintos para las viviendas tasadas municipales de régimen general. 7. Así mismo, las viviendas acogidas a cualquier régimen de protección pública tendrán la calificación permanente de viviendas protegidas. Consecuentemente, estarán sujetas de forma permanente tanto a un precio máximo de transmisión, establecido por su norma reguladora como al ejercicio de los derechos de tanteo y retracto a favor en primer lugar de la administración actuante, y, en todo caso, subsidiariamente a favor de la Administración general de la Comunidad Autónoma. (...)".

Este precepto se encuentra desarrollado en el Decreto 39/2008, de 4 de marzo, de régimen jurídico de viviendas de protección pública y medidas financieras en materia de vivienda y suelo, en cuyo artículo 2 se señala que: "1. Tendrán la consideración de viviendas de protección pública las viviendas de protección oficial de régimen especial, general y tasado, así como las viviendas tasadas municipales de régimen especial y de régimen general referidas en la disposición adicional 8ª de la Ley 2/2006, de 30 de junio, de Suelo y Urbanismo de la Comunidad Autónoma del País Vasco. (...)". Así, el artículo 6 del mismo Decreto 39/2008, de 4 de marzo, prevé que: "1. Los precios máximos en transmisiones de viviendas de protección oficial, se calcularán multiplicando el metro cuadrado de superficie útil de la vivienda o anejo de que se trate por una cantidad a determinar mediante Orden del Consejero de Vivienda y Asuntos Sociales en función del tipo de vivienda y de su ubicación en la Comunidad Autónoma del País Vasco. (...)". A lo que, por lo que afecta al supuesto planteado, el artículo 19 del referido Decreto 39/2008, de 4 de marzo, añade que: "1. Deberán acreditarse ingresos anuales ponderados entre las siguientes cuantías mínima y máxima: (...) b) para compra de viviendas de protección oficial de

régimen especial: 9.000 a 21.000 €. (...) d) para compra de viviendas de protección oficial de régimen general: 9.000 a 33.000 € e) para compra y alquiler de viviendas tasadas autonómicas: 12.000 a 43.000 €. (...) 2. Los límites de ingresos previstos podrán ser actualizados mediante Orden del Consejero de Vivienda y Asuntos Sociales”.

Adicionalmente, en el ámbito de la normativa estatal, el artículo 19 del Real Decreto 801/2005, de 1 de julio, por el que se aprueba el Plan Estatal 2005-2008, para Favorecer el Acceso de los Ciudadanos a la Vivienda, prevé que: “1. Las viviendas de nueva construcción, calificadas o declaradas como protegidas destinadas a la venta, se clasifican, a efectos de la gestión de las ayudas financieras, en los siguientes tipos aunque tengan otra denominación en los planes o programas propios de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades de Ceuta y Melilla: a) Viviendas de protección oficial de régimen especial. Bajo esta denominación se incluyen las viviendas de nueva construcción calificadas a los efectos establecidos en el artículo 91.dos.6º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (...) y destinadas exclusivamente a familias o personas individuales cuyos ingresos familiares no excedan de 2,5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples siempre que su precio máximo de venta por metro cuadrado de superficie útil no exceda de 1,5 veces el precio básico nacional”.

En términos similares se pronuncia la disposición adicional séptima del actualmente en vigor Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, de conformidad con el cual: “1. A los efectos establecidos en el artículo 91.dos.1.6º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (...) se incluyen bajo la denominación de viviendas de protección oficial de régimen especial, las viviendas de nueva construcción,

o procedentes de la rehabilitación, así calificadas y destinadas exclusivamente a familias o personas cuyos ingresos familiares no excedan de 2,5 veces el IPREM siempre que su precio máximo de venta por metro cuadrado de superficie útil no exceda de 1,5 veces el Módulo Básico Estatal”.

De otra parte, en cuanto al concepto de viviendas calificadas administrativamente de protección oficial de promoción pública, cabe indicar que éste se encuentra en el Real Decreto 3.148/1978, de 10 de noviembre, de donde se desprende que la promoción pública de viviendas de protección oficial es la llevada a cabo, sin ánimo de lucro, por el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales, que tienen conferida la competencia de promoción y gestión de viviendas en el artículo 25.2 d) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local. Competencia que pueden desarrollar por sí mismas, o a través de las distintas formas de gestión directa reguladas en el artículo 85.3 de la citada Ley 7/1985, de 2 de abril.

El régimen legal de las viviendas de promoción pública se regula en los artículos 49 a 55 del mencionado Real Decreto 3.148/1978, de 10 de noviembre. En este sentido, teniendo en cuenta que los promotores públicos pueden promover viviendas no sólo en régimen de promoción pública, sino también en régimen general, especial o tasado, la aplicación del tipo de IVA que corresponda a las viviendas dependerá del régimen en cuyo marco se hayan promovido (el cual se consigna en las correspondientes calificaciones provisionales y definitivas de las viviendas).

En concreto, las características principales del régimen legal de las viviendas de protección oficial de promoción pública reguladas en el referido Real Decreto 3.148/1978, de 10 de noviembre, son las siguientes: a) la finalidad primordial de estas pro-

mociones consiste en la eliminación del chabolismo y la infravivienda, así como en la remodelación de grupos de viviendas promovidos por los entes públicos; b) se establecen unos precios máximos de venta de las viviendas y la obligación de ser adjudicadas exclusivamente a quienes reúnan las condiciones exigidas por normas vinculantes; c) su plazo de ocupación es de un mes desde la entrega del inmueble; d) se someten a limitaciones en su transmisión "inter vivos", y a derechos de tanteo y retracto a favor del promotor; y e) una vez obtenida la calificación definitiva de una vivienda como de protección oficial de promoción pública, en ningún caso puede ser objeto de descalificación.

Particularmente, en lo relativo a los beneficiarios de este tipo de viviendas, el artículo 49 del Real Decreto 3.148/1978, de 10 de noviembre, establece que sólo podrán acceder a las viviendas de promoción pública las familias cuyos ingresos anuales sean inferiores al 25% del precio de la vivienda. A lo que el artículo 51 del mismo Real Decreto 3.148/1978 añade que el precio de venta en primera transmisión, por metro cuadrado de superficie útil de una vivienda de promoción pública, será para cada área geográfica homogénea hasta el 90% del módulo (M) aplicable, vigente a la fecha de celebración del contrato de compraventa (si bien ha de tenerse en cuenta que, actualmente, ya no se utiliza el concepto de "módulo", sino el de "Precio Básico a Nivel Nacional" o el de "Módulo Básico Estatal").

De conformidad con todo lo anterior, esta Dirección General entiende, para un supuesto como el planteado, que tributan en el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 4% las entregas de viviendas en las que se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que se trate de viviendas calificadas de protección oficial de régimen especial.

b) Que se trate de viviendas de protección oficial de promoción pública, realizándose la entrega por el promotor de la misma.

c) Que se trate de viviendas con protección pública según la legislación vigente en el País Vasco cuyos parámetros de superficie máxima protegible, precio de venta y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos para las viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública.

En otro caso, como ocurre en relación con las viviendas por las que se pregunta, la entrega tributaría por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 7 por 100, de acuerdo con lo establecido en el artículo 91, apartado uno, 1, número 7º de la NFIVA.

CONSULTA 2009.4.3.3. IRPF -. Las cuantías percibidas por los empleados públicos en concepto de indemnización compensatoria por no haber disfrutado de unos días de permiso por asuntos particulares, derivada de sentencia judicial, tienen la consideración de renta plenamente sujeta (y no exenta) al IRPF, y a su sistema de retenciones, debiéndose imputar al período impositivo en que adquirió firmeza la resolución judicial en la que se reconoce el derecho al cobro de la misma.

HECHOS PLANTEADOS

La litigiosidad en la que ha derivado el disfrute de los seis días por asuntos particulares previstos en el artículo 48.1.k del Estatuto Básico del Empleado Público entre los empleados públicos ha supuesto en algunos casos el reconocimiento de los mismos por

los tribunales en la jurisdicción contencioso-administrativa.

Como consecuencia de ello, para ejecutar las sentencias, se ha abonado en nómina el importe calculado de la indemnización correspondiente a los citados seis días.

CUESTIÓN PLANTEADA

A efectos de determinar su tributación, se desea conocer el tratamiento tributario que corresponde a estas rentas en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

CONTESTACIÓN

En relación con la cuestión planteada, resultan de aplicación las Normas Forales del IRPF¹, en cuyo artículo 15 se establece 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 o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. (...)”*. A lo que en el artículo 16 de las mismas Normas Forales se añade que: *“Se considerarán rendimientos del trabajo de naturaleza dineraria, entre otros, los siguientes: (...) e) Los premios e indemnizaciones derivados de una relación de las enumeradas en el artículo anterior”*.

En el presente caso, las cantidades percibidas tienen su origen en la relación laboral o estatutaria que une a los perceptores de las indemnizaciones con la

Administración territorial para la que trabajan, por lo que las mismas deben considerarse como rendimientos del trabajo a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De otro lado, en el artículo 9 de las referidas Normas Forales del IRPF se regula que: *“Estarán exentas las siguientes rentas: (...) 5. Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos, psíquicos o morales a personas, en la cuantía legal o judicialmente reconocida. (...) 22. Las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones Públicas por daños físicos, psíquicos o morales a personas como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengán establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de los Procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de Responsabilidad Patrimonial. (...)”*.

En el supuesto planteado, la indemnización viene a compensar el perjuicio derivado de no haber podido disfrutar de los 6 días de permiso por asuntos particulares a los que, según resolución judicial, se tenía derecho por aplicación de lo dispuesto en el artículo 48.1 k) de la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público.

En la medida que el ámbito en el que se ha establecido esta renta o su forma de cálculo se corresponde con la jurisdicción contencioso-administrativa y que en la redacción de los autos judiciales la indemnización no se identifica con daños físicos, psíquicos o morales, sino con perjuicios económicos, no cabe considerar que nos encontremos ante una indemnización por los citados daños.

De todo lo cual se desprende que, en el supuesto planteado, la renta por la que se pregunta se encuentra plenamente sujeta (y no exenta) al Impuesto

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.

sobre la Renta de las Personas Físicas, y a su sistema de retenciones, debiéndose imputar al período impositivo en que adquirió firmeza la resolución judicial en la que se reconoce el derecho al cobro de la misma, tal y como se regula en el artículo 59 de las Normas Forales del IRPF, donde se señala que: “1. Con carácter general, los ingresos y gastos que determinan las rentas a incluir en la base del Impuesto se imputarán, sin perjuicio de lo establecido en esta Norma Foral, al período impositivo en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos. En particular, serán de aplicación los siguientes criterios: a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. (...) 2. Reglas especiales: a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza. En el caso de que, por circunstancias no imputables al empleado, los rendimientos del trabajo se perciban en un ejercicio distinto a aquél en el que la resolución adquiera firmeza, se imputarán a éste practicándose, en su caso, declaración liquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Esta declaración se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban los rendimientos y el final del plazo siguiente de declaración del IRPF. (...)”.

La presente contestación se emite con carácter vinculante a los efectos del artículo 84 de la Normas Forales General Tributaria (artículo 86 en Bizkaia). **2**

2) Álava: Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava.

Bizkaia: Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Gipuzkoa: Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

CONSULTA 2009.6.4.1. IS - II.EE - No procede la aplicación de los porcentajes de pérdidas reconocidos en el Reglamento de Impuestos Especiales a efectos de su consideración como gasto deducible en el IS por parte de una estación de servicio que gestiona la venta de carburante. La eventual diferencia entre los litros comprados y los vendidos podrá probarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho, debiendo estar la entidad en condiciones de justificar ante la Administración Tributaria el importe de las mermas sufridas.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante es propietaria de una estación de servicio que gestiona la venta de carburante.

La entidad señala que este producto sufre mermas por evaporación en dos momentos: tanto al ser introducido en el depósito de la estación como al ser extraído con destino al consumidor final.

La entidad dispone de sistemas de medición homologados por el Gobierno Vasco para establecer con exactitud los litros finalmente introducidos en el depósito (cantidad menor a la registrada en los partes de entrega)

CUESTIÓN PLANTEADA

1. Cuantificación de la merma (porcentaje fiscalmente admisible).
2. Posibilidad de determinar el porcentaje de merma sufrida a través del registro de litros

facturados y litros depositados conforme a los medidores electrónicos o bien acudiendo a los porcentajes de pérdidas reconocidos en el reglamento de Impuestos Especiales.

CONTESTACIÓN

El artículo 10 de la Norma Foral 24/1996 establece en su apartado 3 que *“en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Norma Foral, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”*.

La Norma Foral 24/1996 no contempla ningún régimen fiscal especial para el supuesto objeto de consulta ni realiza remisión alguna al reglamento de Impuestos Especiales, por lo que resulta plenamente de aplicación el artículo 10.3 precitado, no procediendo ningún tratamiento fiscal específico.

En consecuencia, todas las compras son gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades. La eventual diferencia entre los litros comprados y los vendidos podrá probarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho, debiendo estar la entidad en condiciones de justificar ante la Administración Tributaria el importe de las mermas sufridas, a través de los sistemas de medición oficiales, de un control adecuado de los libros registros de compras y ventas y de cuantos medios sirvan de base para probar razonablemente su existencia.

CONSULTA 2009.8.8.1. IVA – el tipo aplicable a las entregas de plantas vivas de carácter ornamental es el reducido del 7 por ciento; el tipo impositivo aplicable a los servicios de jardinería, prestados aisladamente o conjuntamente con entregas de plantas vivas de carácter ornamental si tales servicios no tienen carácter accesorio de dicha entrega por tener una entidad propia, será el general del 16 por ciento.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante se dedica a la jardinería realizando trabajos de mantenimiento de jardines, colocación de plantas, productos fitosanitarios y elementos ornamentales en jardines, y mantenimiento e instalación de sistemas de riego.

Por dichas operaciones factura al 16% los servicios prestados y las entregas de material, con excepción de las entregas de plantas y elementos ornamentales que los factura al tipo impositivo del 7%.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si resulta correcta la aplicación de dichos tipos impositivos por dichas operaciones.

CONTESTACIÓN

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 90.Uno del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), el referido impuesto se exigirá al tipo general del 16 por ciento, salvo en los supuestos a que se refiere el artículo siguiente.

Por su parte, el artículo 91.Uno.1. 9º de la Norma, establece que se aplicará el tipo reducido del 7 por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los siguientes bienes: “las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención”.

Según dispone el artículo 78.Uno de la Norma, la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, procedente del destinatario o de terceras personas.

El número 1º del apartado Dos del mismo artículo 78, establece que, entre otras partidas, se incluyen en el concepto de contraprestación los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y, en general, cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la operación sujeta al Impuesto derivado de la prestación principal en que la misma consiste o de las accesorias a ella.

El artículo 79.Dos, de la Norma establece lo siguiente:

“Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto”.

De acuerdo con lo expuesto el tipo impositivo aplicable a las entregas de plantas vivas de carácter ornamental es el reducido del 7 por ciento.

La base imponible de tales entregas estará constituida por el importe total de la contraprestación de las mismas, incluidas las cantidades correspondientes a servicios de jardinería que tengan un carácter accesorio a dichas entregas (por ejemplo, apertura del hoyo y plantación de la planta que es objeto de entrega), así como cualquier otro crédito efectivo derivado de la prestación principal en que dicha entrega consiste o de las accesorias a la misma (por ejemplo, cantidades correspondientes a portes, transportes, embalajes, etc.).

A la base imponible así determinada, es decir, integrada por el precio de las plantas entregadas más los importes correspondientes a prestaciones accesorias a dicha entrega (servicios accesorios de jardinería, portes, transportes, embalajes, etc.), será sobre la que deberá aplicarse el referido tipo reducido del 7 por ciento.

El tipo impositivo aplicable a los servicios de jardinería, en los casos en que tales servicios se presten aisladamente y en los casos en que pese a ser efectuados conjuntamente con entregas de plantas vivas de carácter ornamental no tengan tales servicios carácter accesorio de dicha entrega por tener una entidad propia, será el general del 16 por ciento.

La determinación de cuando una prestación de servicios de jardinería tiene o no carácter accesorio a una entrega de plantas vivas de carácter ornamental deberá efectuarse caso por caso, teniendo en cuenta las circunstancias concretas que concurren en cada uno de ellos.

A estos efectos, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas afirma que una prestación debe

ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el derecho de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (Sentencia del 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97).

En su caso parece que los servicios de jardinería tienen una entidad propia y diferenciada de la mera entrega de plantas vivas, pues se engloban en el mantenimiento de jardines.

No obstante, si en el desarrollo de una misma actuación empresarial efectuada para un único destinatario (por ejemplo, el diseño y construcción o mantenimiento de un jardín con suministro de las plantas vivas necesarias para el mismo), se realiza una entrega de plantas vivas de carácter ornamental a la que corresponda aplicar el tipo reducido del 7 por ciento y una prestación de servicios de jardinería a la que corresponda aplicar el tipo general del 16 por ciento por no tener tales servicios carácter accesorio de la referida entrega, la determinación de la base imponible que debe ser gravada a cada tipo se efectuará de la siguiente manera:

- si se hubiesen acordado contraprestaciones específicas y separadas para la entrega y para los servicios, la base imponible de cada una de ellas estará constituida por el importe total de la contraprestación fijada para la misma, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78 de la Norma.
- si se hubiese acordado una contraprestación única que comprendiese a ambas (entrega y servicios), deberá determinarse, en proporción al valor de mercado de los bienes entregados y de los servicios prestados, qué parte

de esa contraprestación única y, por tanto, de base imponible, corresponde a la entrega de bienes gravada al tipo del 7 por ciento, y qué parte corresponde a la prestación de servicios gravada al tipo del 16 por ciento, tal y como dispone el artículo 79.Dos de la Norma.

CONSULTA 2009.6.4.1. IRPF - Incentivos al mecenazgo - No podrán aplicarse los incentivos al mecenazgo por las cantidades abonadas por cuenta de los alumnos al momento en que éstos formalicen cada año sus matrículas, que forman parte de la contraprestación que se ha de abonar por recibir la formación académica que imparte el centro educativo, al formar parte de la remuneración que los alumnos han de satisfacer por la enseñanza que van a recibir, con independencia de que su opción por el modelo propuesto por la consultante sea voluntaria.

HECHOS PLANTEADOS

El centro educativo consultante está inmersa en una fase de adaptación de sus titulaciones y currículos académicos al denominado "Proceso de Bolonia", para lo cual una de las primeras acciones que debe llevar a cabo consiste en intensificar, de forma muy significativa, su actividad de investigación (básica y aplicada) relacionada con la docencia. Según sus Estatutos, la Universidad compareciente tiene como misión el servicio a la persona y a la sociedad, mediante su contribución a la ciencia y a la cultura (...). A través de la formación integral de sus alumnos, pretende aportar a la sociedad personas y

profesionales que, siguiendo la orientación de su misión, se distingan por su coherencia en el desarrollo y transmisión de los valores éticos y humanistas enunciados en su Proyecto Universitario. Motivo por el cual está implantando un marco pedagógico propio, como respuesta diferenciada al entorno actual. Así, según afirma, cuando un alumno opta por unirse a su proyecto universitario, está optando por incorporarse a una institución con un modelo definido, concreto y diferenciado del resto de universidades, en el que la investigación tendrá una relevancia fundamental. Al incorporarse a este proyecto, el alumno contribuirá de forma voluntaria a alcanzar los objetivos fundacionales de la Universidad, y a sostener su proceso diferenciado de enseñanza, basado en la investigación, mediante la realización, en el momento de su inscripción en cada curso de la titulación elegida, de una aportación dineraria, a fondo perdido y de carácter irrevocable. A la Universidad compareciente le resulta de aplicación el régimen fiscal especial regulado en la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber si, a la vista de lo expuesto, pueden acogerse a los incentivos fiscales al mecenazgo las aportaciones dinerarias a fondo perdido y de carácter irrevocable que realicen los alumnos, sus familiares, o terceras personas físicas o jurídicas por cuenta de aquéllos, al momento de inscribirse en cada curso de la titulación elegida.

CONTESTACIÓN

En relación con la cuestión planteada en el escrito presentado, resulta de aplicación la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fisca-

les al mecenazgo, en cuyo artículo 18 se indica que: "Los incentivos fiscales previstos en el presente Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades: a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Norma Foral. (...) c) Las universidades y centros adscritos a las mismas. (...)".

A lo que la disposición adicional séptima de la misma Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, añade que: "1. El régimen previsto en los artículos 7 a 17, ambos inclusive, de esta Norma Foral será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos a que se refiere la Disposición Adicional anterior. 2. El régimen previsto en esta Norma Foral será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, (...), siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Norma Foral a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen. 3. Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 18 a 26, ambos inclusive, de esta Norma Foral".

A estos efectos, el artículo 19 de la referida Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, dispone, con

relación a los donativos, donaciones y aportaciones deducibles, que: "1. Darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones, aportaciones irrevocables, puras y simples, y las prestaciones gratuitas de servicios realizadas en favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior: a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos. b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura. (...) 2. En el caso de revocación de la donación por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan. Lo establecido en el párrafo anterior se aplicará en los supuestos de separación voluntaria del socio cuando éste perciba una participación patrimonial en razón a aportaciones 2 distintas de las cuotas ordinarias de pertenencia a la misma".

Por su parte, el artículo 20 de la Norma Foral 1/2004, determina que: "1. La base de las deducciones por donativos, donaciones, aportaciones y prestaciones gratuitas de servicios realizadas en favor de las entidades a las que se refiere el artículo 18 anterior será: a) En los donativos dinerarios, su importe. (...)".

Finalmente, el artículo 21 de la ya citada Norma Foral 1/2004 señala que: "1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el 30 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 20 de esta Norma Foral. 2. La base de esta deducción no podrá exceder del 30 por 100 de la base del Impuesto sobre la Renta

de las Personas Físicas". Y en el artículo 22 de dicha Norma Foral 1/2004 se regula que: "A efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, tendrá la consideración de gasto deducible el importe de los donativos, donaciones, aportaciones y prestaciones gratuitas de servicios valoradas conforme a lo dispuesto en el artículo 20 de la presente Norma Foral".

De conformidad con lo previsto en el artículo 618 del Código Civil, la donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta. Para que estas donaciones (o donativos) den derecho a la práctica de los beneficios fiscales por los que se pregunta se exige, además, que sean irrevocables, puras y simples. Con lo que ha de tratarse de aportaciones voluntarias, gratuitas, irrevocables, no condicionadas y realizadas con ánimo de liberalidad. En determinados supuestos, la determinación de si una entrega se realiza gratuitamente y con ánimo de liberalidad puede exigir el análisis de las circunstancias concretas que concurren en cada caso. No obstante, sí cabe señalar que no procede practicar deducción alguna sobre los importes que se abonen como contraprestación por los bienes, derechos o servicios que reciba el aportante, independientemente de que dicha contraprestación se abone a una entidad beneficiaria del mecenazgo. A estos efectos, el hecho de que un contribuyente opte voluntariamente por adquirir un determinado bien o servicio no convierte en liberalidad a la contraprestación que satisfaga por el mismo.

De los datos que se aportan en el escrito de consulta parece desprenderse que las cantidades por las que se pregunta (abonadas por cuenta de los alumnos al momento en que éstos formalicen cada año sus matrículas) forman parte de la contrapresta-

ción que se ha de abonar por recibir la formación académica que imparte la Universidad compareciente (acorde con los principios establecidos en el proyecto universitario por ella impulsado). No parece tratarse sino de la remuneración que los alumnos han de satisfacer por la enseñanza que van a recibir (con independencia de que su opción por el modelo propuesto por la consultante sea voluntaria). De modo que, siendo así las cosas, no podrán aplicarse

los incentivos al mecenazgo pretendidos sobre las referidas cantidades, al margen de que parte de las mismas se invierta por la Universidad en alcanzar sus objetivos fundacionales.

Todo ello, sin perjuicio de las deducciones que puedan practicarse sobre el importe de las donaciones irrevocables, puras y simples que se realicen en favor de la Universidad compareciente.

RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS DE LA CAPV.

DATOS ACUMULADOS A JULIO DE 2009

Al mes de julio de 2009, la recaudación líquida contabilizada por las Diputaciones Forales, por tributos concertados de los Capítulos I, II y III, asciende

a 4.685.237.476 €, lo que representa una tasa de variación del **-25,5%** respecto a la recaudación formalizada en el mismo período de 2008.

Así pues, pasado el ecuador del ejercicio, la tasa recaudatoria interanual se sitúa en el **-25,5%**, el mayor decremento del presente año, tasa en torno a la cual evolucionan los tres Capítulos de ingresos.

	Enero/julio-08	Enero/julio-09	Tasa de variación
Recaudación íntegra y Residuos	8.420.705.765	7.208.939.102	(14,4%)
Devoluciones	(2.128.558.150)	(2.523.701.626)	18,6%
Recaudación líquida	6.292.147.615	4.685.237.476	(25,5%)

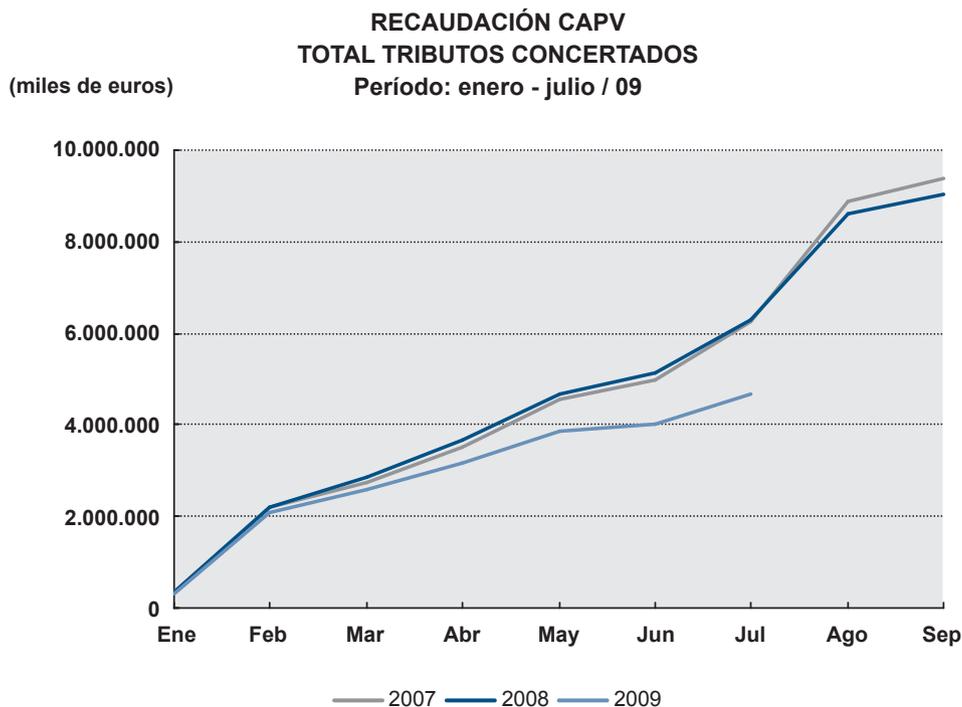
Dentro de la imposición directa todos los impuestos están decreciendo su recaudación en los tres Territorios Históricos, con las únicas excepciones de la evolución positiva del I. Renta No Residentes en Alava y en Gipuzkoa y del I. Sucesiones y Donaciones en Gipuzkoa.

Un panorama similar muestra la imposición indirecta, en la que sólo evoluciona favorablemente el impuesto de menor entidad recaudatoria, el I. E. s/ Cerveza. La tasa de este Capítulo empeora ligeramente con la incorporación de los Ajustes, ya que también la Agencia Tributaria está soportando una caída recaudatoria tanto en el IVA como en los II.EE. Fabricación, por lo que los ingresos provenientes de estos Ajustes son inferiores a los del año anterior.

Continúa el goteo a la baja de la tasa recaudato-

ria del **IRPF** que, básicamente como consecuencia de la caída que soportan los dos apartados de mayor entidad recaudatoria del impuesto, las retenciones sobre los **Rendimientos del Trabajo** y la Cuota diferencial neta, arroja al mes de julio una tasa interanual del **-20,3%**, su peor registro en el presente ejercicio.

En efecto, al mes de julio la recaudación proveniente de las retenciones sobre los **Rendimientos de Trabajo** mantiene su caída en los tres Territorios Históricos, arrojando para el conjunto de la CAPV una tasa interanual del **-5,8%**, en una comparación que aún no es homogénea, pues hasta agosto de 2008 no empezó a acusarse la incidencia de la actual tabla de retenciones, en la que se recogía no solo la adecuación de la tabla anterior a la previsión de inflación, sino también la devolución de 400 € a todos los contribuyentes.



En cuanto al resto de los componentes del impuesto, sólomente uno de ellos, el que contabiliza las retenciones provenientes del **Capital Inmobiliario**, continúa evolucionando positivamente en los tres Territorios Históricos. En el caso de Alava también los Rendimientos del **Capital Mobiliario** superan a los recaudados en julio-08, lo que unido al comportamiento menos malo de otras partidas, arroja para esta Diputación Foral el menor descenso recaudatorio por IRPF.

Una vez contabilizados en el pasado mes de mayo los ingresos provenientes de las autoliquidaciones del primer trimestre correspondientes a **Empresarios y Profesionales**, la recaudación de este apartado se decreta en los tres Territorios Históricos, resultando para el conjunto de la CAPV una tasa interanual del -10,3%

Al mes de julio la **Cuota diferencial neta** ve aumentar su negatividad en un 49,8%, con el mejor resultado para Alava, cuya tasa interanual para este apartado se queda en un -24,8%.

En efecto, los ingresos contabilizados una vez cerrada la campaña de la Renta-08, y a la espera de los que se reciban en el mes de noviembre provenientes de las declaraciones positivas que hayan optado por aplazar el pago del 40% de su cuota, decrecen en torno a un 22%, la misma tasa en la que las devoluciones superan a las practicadas a julio-08.

Esto es lo que se lleva devuelto:

Devoluciones enero/julio-09 (euros)	
Renta-07	
Enero - marzo	8.330.000
Renta-08	
Abril	199.988.000
Mayo	523.604.000
Junio	278.425.000
Julio	67.147.000
Total devoluciones	1.077.494.000

Durante el mes de abril las tres Diputaciones Forales han enviado a los domicilios de los contribuyentes declaraciones ya confeccionadas, en un número muy superior a las remitidas en la campaña anterior, en una apuesta por esta modalidad de la autoliquidación, que está teniendo un mayor ritmo de aceptación, derivado del mayor uso de Internet y en esta campaña quizás también de la débil situación económica.

En el caso de Alava las devoluciones resultantes en estas declaraciones se han devuelto a lo largo del mismo mes de abril, sin esperar al 4 de mayo, en que arranca la campaña en la Hacienda Foral y en las entidades financieras colaboradoras.

El mismo día, 4 de mayo, comienza la campaña en Bizkaia, a partir de cuyo inicio los primeros en cobrar son los contribuyentes que han dado su conformidad a las declaraciones recibidas.

Finalmente, en Gipuzkoa la campaña se inicia el 21 de abril, lo que también se ha traducido en números rojos para Cuota diferencial neta de este Territorio Histórico en el primer mes de campaña.

Se espera que al cierre de la campaña de la Renta-08 aumente notablemente la negatividad del resultado neto de la campaña anterior, al acusar el impacto recaudatorio, entre otras medidas, de la nueva deducción en cuota líquida de los 400 euros anuales por contribuyente, así como de la actualización del importe de las deducciones de carácter social.

Si bien las cifras son todavía poco significativas, por el **Impuesto sobre Sociedades** se llevan recaudados 269.781.552 €, lo que supone un -31,0% respecto al año anterior, y es que, al igual que sucede en el IRPF, sólo un apartado, el que recoge la recaudación proveniente de los rendimientos de Capital Inmobiliario, está recaudando más que en 2008, mientras que su componente más significati-

vo, la Cuota diferencial neta, registra una tasa del -62,2% para el conjunto de la CAPV, aunque con grandes diferencias interterritoriales, pero con números rojos para las tres Diputaciones Forales.

La recaudación registrada por **Rendimientos del Capital Mobiliario**, que recoge el cincuenta por ciento de los ingresos obtenidos por este concepto, sólo evoluciona positivamente en Alava y arroja para el conjunto de la CAPV una variación interanual del -11,0%.

Más elevado es el decremento de la recaudación proveniente de las **Ganancias Patrimoniales**, que llega hasta el -51,3%, mientras que en el apartado de **Rendimientos del Capital Inmobiliario** la recaudación supera ampliamente a la contabilizada en el ejercicio anterior.

En cuanto al componente más destacado dentro del impuesto, **la Cuota diferencial neta**, en el mes de mayo se han contabilizado los ingresos del primer pago a cuenta de las sociedades bajo normativa común, que en los tres Territorios Históricos están claramente por debajo de 2008, lo que arroja para la CAPV un decremento interanual en este pago de más del 25%, reflejo del deterioro soportado por las cuentas de resultados de las empresas, que en 2009 ya no disponen de la libertad de opción del pago al 18% de la última cuota líquida.

Así pues, la recaudación líquida se decremента para el conjunto de la CAPV en un 62,2%, y es que se lleva ingresado bastante menos que en julio-08 y, además, las devoluciones practicadas se han más que duplicado en lo que se lleva de ejercicio.

Por **IVA Gestión propia** se han contabilizado 526.194.735 € menos que en el mismo período de 2008, esto es, una variación interanual del -30,3%, con una recaudación neta que sigue evolucionando muy desfavorablemente para las tres Diputaciones

Forales, incluso después del ajuste interterritorial a la recaudación por este impuesto.

En efecto, según lo dispuesto en la Ley de Metodología de Distribución de Recursos, a finales de abril y de julio se ha practicado el citado ajuste, cuyos importes resultantes se han contabilizado como recaudación íntegra o como devolución, según que el ajuste fuese positivo o negativo respectivamente:

Alava	55.321.482
Bizkaia	(201.492.876)
Gipuzkoa	146.171.394

El resultado del ajuste es de bastante entidad en el caso de Bizkaia, cuya devolución por este concepto es un 10% inferior a la del ejercicio precedente, y de Gipuzkoa que, aunque recibe menos que en julio-08, ve mejorada en siete puntos su tasa interanual, mientras que Alava, que también recibe un menor ajuste, rebaja la negatividad de su tasa interanual en dos puntos y medio.

Antes de practicar este ajuste interno la recaudación por gestión propia de IVA evoluciona en las Diputaciones Forales de modo bastante similar, en torno a una tasa interanual del -30%.

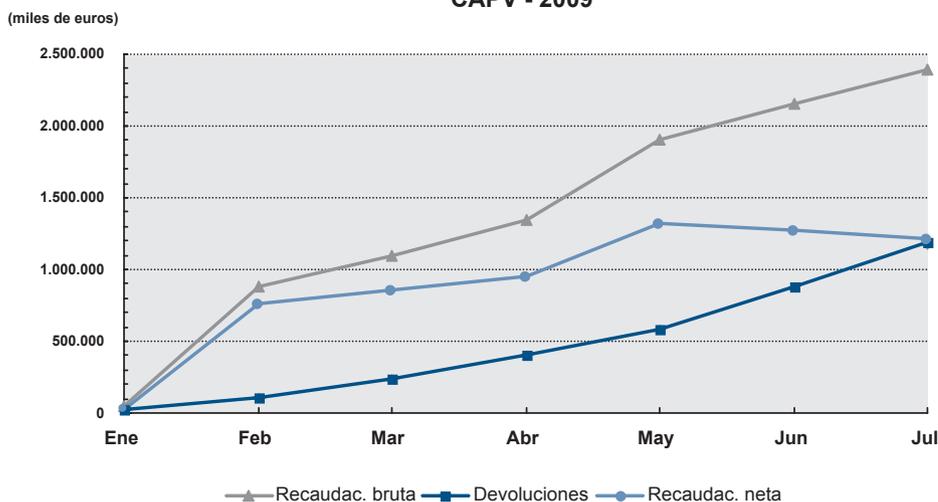
Así, en el caso de Alava esta tasa es ligeramente inferior, el -28,4%, básicamente como consecuencia de la mayor contención de las devoluciones, que sólo superan en un 1,7% a las practicadas a julio-08.

En Bizkaia, por el contrario, es donde más se están incrementando las devoluciones, el 17,3% al mes de julio, mientras que en Gipuzkoa es donde más se aminora la bajada de la recaudación íntegra, el -10,7%, si bien con la expansión de las devoluciones la recaudación neta antes del ajuste llega hasta un -31,8%.

Así pues, en las tres Diputaciones Forales se está ingresando por IVA menos que en el ejercicio precedente, arrojando un resultado consolidado para el conjunto de la CAPV de una recaudación íntegra claramente inferior a la contabilizada en el mismo período del ejercicio precedente, incidida por la caída del consumo y por el aumento de los aplazamientos concedidos.

Si a ésto se añade la expansión de las devoluciones, cuya tasa interanual ya alcanzaba los dos dígitos en el pasado mes de junio, el resultado es de una tasa en la recaudación neta del -30,3%, lo que también en el caso de este impuesto supone el nivel más negativo de este año.

**RECAUDACIÓN POR IVA - GESTIÓN PROPIA
CAPV - 2009**



A finales de los meses de abril y de julio se ha realizado con la Administración del Estado el **Ajuste IVA** correspondiente a la liquidación de 2008 y a los dos primeros trimestres de 2009.

Esta recaudación por el Ajuste IVA ingresado y contabilizado por las Diputaciones Forales al mes de julio supone una variación del -29,0% respecto a la del ejercicio precedente y presenta algunas particularidades.

Así, la liquidación del Ajuste para el ejercicio de 2008 ha arrojado un importe de 49.041.882 € a favor de la CAPV, mientras que en la liquidación de 2007 resultaba en torno a la mitad de este importe, como consecuencia del distinto ritmo de contabilización seguido por la Administración del Estado en los dos años citados.

Por el contrario, en cuanto al período enero/junio de 2009 se refiere, el ajuste resultante es muy inferior al del ejercicio anterior, en parte incidido por el menor ritmo en la formalización de la recaudación, pero básicamente como consecuencia de la evolución altamente negativa soportada por la recaudación estatal.

En efecto, la recaudación realizada en el IVA-Importaciones por la Agencia Tributaria pierde al mes de junio un 31,7%, tasa en torno a la cual ha evolucionado a lo largo del primer semestre de 2009, en línea con la deprimida evolución que mantienen este año las importaciones no energéticas de países no pertenecientes a la UE.

Más agudizada aún es la caída interanual acumulada que registra la recaudación estatal por el IVA-Operaciones Interiores al mes de junio, el -36,5%, con un mejor comportamiento por parte de las Grandes Empresas y exportadores, y que acusa el fuerte impulso dado a las devoluciones tanto anuales como

mensuales, estas últimas incididas por la extensión del sistema de devolución mensual a todos los contribuyentes que lo soliciten, así como la elevación del mínimo exento para aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento.

Además, tal y como sucedía en el ejercicio anterior, al mes de junio la Hacienda estatal ha formalizado en torno al 84% de la recaudación realizada por IVA, lo que ha supuesto para las Diputaciones Forales un menor ingreso próximo a los 51.800.000 € en el ajuste del primer semestre del año en curso.

Al mes de julio las Diputaciones Forales han contabilizado por **Alcohol, Hidrocarburos, Cerveza y Tabaco** un total de 708.283.420 €, esto es, un -11,5% respecto a la recaudación del mismo período del año anterior, con muy pocas diferencias interterritoriales, ya que en este mes se ha practicado y contabilizado el ajuste recaudatorio interno por estos impuestos correspondiente al segundo trimestre.

Continúa evolucionando negativamente la recaudación por el **I.E. s/ Alcohol**, que está registrando una tasa interanual del -7,5%, mientras que la recaudación por el **I.E. s/ Hidrocarburos**, impactada negativamente por la débil coyuntura que atraviesa el sector del transporte y pese a los precios más bajos de los carburantes, está soportando a lo largo del ejercicio un lento goteo a la baja en su tasa recaudatoria, que al mes de julio acelera su ritmo de descenso hasta el -14,8%.

También la recaudación por el **I.E. s/Tabaco** se incorpora a la senda de decrecimiento, al contabilizar al mes de julio una décimas menos que en el año anterior, a pesar de verse favorecida por la subida de los precios de las cajetillas a partir del mes de enero, mientras que el **I.E. s/Cerveza**, el de menor entidad recaudatoria, es el único que continúa evolucionando favorablemente, al supe-

rar en un 7,4% la recaudación contabilizada a julio-08.

Asimismo, está viendo decrementarse interanualmente su recaudación el impuesto especial que grava el consumo de **electricidad**, que no parece acusar el impacto de la subida de tarifas y del paso a facturación mensual en este año, y lleva recaudado un 4,3% menos que el del ejercicio anterior.

En julio las Diputaciones Forales han transferido a la Hacienda Estatal y contabilizado como Ajustes los importes correspondientes al 2º trimestre-09, con lo que el importe acumulado por este concepto supera en un 6,1% al de 2008.

Así pues, este importe es un poco más negativo al contabilizado en el mismo período del ejercicio anterior, fundamentalmente como consecuencia de que el mayor importe contabilizado por las Diputaciones Forales en el ajuste resultante para el I.E. s/ Tabaco, ha sido neutralizado por el elevado ajuste a favor de la Agencia Tributaria en la liquidación-08 del I.E. Hidrocarburos, al aumentar el índice de consumo de la CAPV respecto al que se tuvo en cuenta en la liquidación-07.

Por otra parte, también en estos impuestos la Ha-

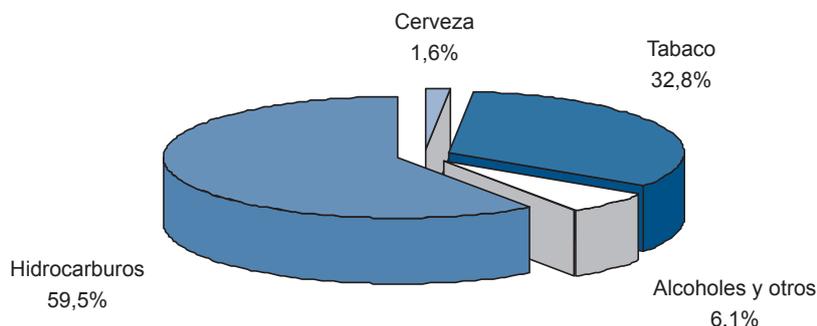
cienda estatal tiene recaudación pendiente de contabilización, en torno al 17% al mes de junio, lo que dado que los ajustes se calculan sobre la recaudación contabilizada, ha supuesto para las Diputaciones Forales un mayor pago próximo a lo 18.600.000 € en el pasado mes de junio, en la práctica de los ajuste del segundo trimestre del ejercicio.

Como viene siendo habitual, se aprovecha este flujo financiero para practicar el ajuste interno entre las Diputaciones Forales de su recaudación propia por II.EE. Fabricación, incluido el I.E. s/ Electricidad y el que grava las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, según los coeficientes horizontales vigentes en 2009. El resultado para el conjunto de estos impuestos ha sido el siguiente:

Alava	36.331.598
Bizkaia	(172.915.316)
Gipuzkoa	136.583.718

Los importes de estos ajustes, en los que la Diputación Foral de Alava recibe un 20% más que a junio-08, se han contabilizado 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 / julio 2009**



Al mes de julio se ha **ejecutado** el 34,9% del Presupuesto-09 de tributos concertados por gestión propia, más de nueve puntos por debajo del grado de ejecución que se registraba en el ejercicio precedente.

Dentro del panel de tributos concertados destaca el nivel de ejecución del **I. s/Sucesiones y Donaciones** y de los **II.EE. Fabricación**, que superan el 47% de sus respectivas partidas presupuestarias.

Entre los grandes impuestos, es el **IRPF**, el que marca el techo de cobertura presupuestaria, con una ejecución del 38,4%, si bien esta tasa es inferior en diez puntos porcentuales a la de julio-08.

En sentido contrario se descuelga el **I. Sociedades**, que apenas contabiliza un 15,3% de su partida presupuestaria, lo que por el momento no es especialmente significativo, ya que el grueso de la recaudación por la Cuota diferencial neta de este impuesto no suele ingresarse hasta el mes de agosto.

En lo que se lleva de este año, son muy pocas las figuras tributarias que consiguen incrementar interanualmente su recaudación, y entre los números rojos destaca el -45,1%, del **I. Renta No Residentes** y el -38,2% que registra la recaudación por el de **I.E. s/ Determinados Medios de Transporte**, reflejo de la delicada situación que atraviesa el mercado automovilístico.

Recaudación CAPV

Período: enero/julio 2009

(Importes en euros)

	Acumulado 2009	Acumulado 2008	Diferencia	% Incto.	Presupuesto 2009	Ejecución (%)
IMPUESTOS DIRECTOS						
Imppto. s/ Renta Personas Físicas:						
Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.	2.227.819.210	2.364.585.901	(136.766.691)	(5,8)	4.424.750.000	50,3
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	156.117.865	175.402.364	(19.284.499)	(11,0)	354.190.000	44,1
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	42.220.126	32.647.292	9.572.834	29,3	70.100.000	60,2
Retenciones Ganancias Patrimoniales	10.150.122	20.858.960	(10.708.838)	(51,3)	41.340.000	24,6
Pagos frac. Profes. y Empresariales	82.932.874	92.452.485	(9.519.611)	(10,3)	176.350.000	47,0
Cuota diferencial neta	<u>(806.937.036)</u>	<u>(538.582.746)</u>	<u>(268.354.290)</u>	<u>(49,8)</u>	<u>(603.070.000)</u>	<u>(133,8)</u>
Total IRPF	1.712.303.161	2.147.364.256	(435.061.095)	(20,3)	4.463.660.000	38,4
Imppto. s/ Sociedades:						
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	156.117.861	175.402.361	(19.284.500)	(11,0)	354.190.000	44,1
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	42.220.118	32.647.285	9.572.833	29,3	70.100.000	60,2
Retenciones Ganancias Patrimoniales	10.150.122	20.858.959	(10.708.837)	(51,3)	41.340.000	24,6
Cuota diferencial neta	<u>61.293.451</u>	<u>162.094.204</u>	<u>(100.800.753)</u>	<u>(62,2)</u>	<u>1.294.300.000</u>	<u>4,7</u>
Total I. Sociedades	269.781.552	391.002.809	(121.221.257)	(31,0)	1.759.930.000	15,3
Imppto. s/ Renta No Residentes	56.993.879	103.805.257	(46.811.378)	(45,1)	171.050.000	33,3
Imppto. s/ Sucesiones y Donaciones	41.772.215	48.391.839	(6.619.624)	(13,7)	87.150.000	47,9
Imppto. s/ Patrimonio	48.360.672	180.046.001	(131.685.329)	(73,1)	4.570.000	1.058,2
Impuestos extinguidos						
Total Impuestos Directos	2.129.211.479	2.870.610.162	(741.398.683)	(25,8)	6.486.360.000	32,8
IMPUESTOS INDIRECTOS						
IVA Gestión propia	1.210.239.002	1.736.433.737	(526.194.735)	(30,3)	3.744.860.000	32,3
Imppto. s/ Transmisiones Patrimoniales	89.530.050	119.703.234	(30.173.184)	(25,2)	229.910.000	38,9
Imppto. s/ Actos Jurídicos Documentados	56.154.123	69.752.771	(13.598.648)	(19,5)	134.570.000	41,7
I.E. s/ Determinados Medios de Transporte	20.137.466	32.602.600	(12.465.134)	(38,2)	54.410.000	37,0
I. Especiales Fabricación. Gestión propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	7.752.932	8.379.225	(626.293)	(7,5)	15.660.000	49,5
Hidrocarburos	520.969.742	611.493.683	(90.523.941)	(14,8)	1.112.570.000	46,8
Labores Tabaco	177.330.852	178.476.930	(1.146.078)	(0,6)	374.060.000	47,4
Cerveza	2.229.894	2.075.584	154.310	7,4	4.950.000	45,0
Electricidad	39.167.022	40.933.805	(1.766.783)	(4,3)	78.690.000	49,8
I. s/ Ventas Minoristas Detmdos. Hidrocarburos	25.098.910	27.361.228	(2.262.318)	(8,3)	56.220.000	44,6
I.E. s/ Carbón						
Imppto. s/ Primas de Seguros	38.196.007	41.586.724	(3.390.717)	(8,2)	83.170.000	45,9
Impuestos extinguidos	125	45.786	(45.661)	(99,7)		
Total Impuestos Indirectos	2.186.806.125	2.868.845.307	(682.039.182)	(23,8)	5.889.070.000	37,1
TASAS Y OTROS INGRESOS						
Bingo	13.034.293	15.563.567	(2.529.274)	(16,3)	29.794.000	43,7
Máquinas y aparatos automáticos	16.301.688	16.254.563	47.125	0,3	30.554.300	53,4
Casinos y otros	<u>1.406.856</u>	<u>1.809.549</u>	<u>(402.693)</u>	<u>(22,3)</u>	<u>5.841.700</u>	<u>24,1</u>
Total Tasa de Juego	30.742.837	33.627.679	(2.884.842)	(8,6)	66.190.000	46,4
Recargos	6.632.420	6.123.480	508.940	8,3	12.300.000	53,9
Intereses de Demora	(3.867.391)	7.791.876	(11.659.267)	(149,6)	17.495.000	(22,1)
Sanciones	8.101.165	7.737.635	363.530	4,7	15.255.000	53,1
Total Tasas y otros ingresos	41.609.031	55.280.670	(13.671.639)	(24,7)	111.240.000	37,4
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTIÓN PROPIA	4.357.626.635	5.794.736.139	(1.437.109.504)	(24,8)	12.486.670.000	34,9
Ajuste IVA: Aduanas	225.671.641	324.271.349	(98.599.708)	(30,4)	685.000.000	32,9
Operaciones Interiores	178.724.322	245.519.629	(66.795.307)	(27,2)	532.000.000	33,6
Total Ajuste IVA	404.395.963	569.790.978	(165.395.015)	(29,0)	1.217.000.000	33,2
Ajustes Imptos. Especiales:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios Importaciones	122.950	211.340	(88.390)	(41,8)	400.000	30,7
Op. Interiores	30.574.286	33.040.108	(2.465.822)	(7,5)	45.300.000	67,5
Hidrocarburos Importaciones	577	771	(194)	(25,2)	10.000	5,8
Op. Interiores	(144.898.876)	(107.075.527)	(37.823.349)	(35,3)	(224.600.000)	(64,5)
Labores Tabaco	29.636.578	(7.603.934)	37.240.512	489,8	50.340.000	58,9
Cerveza Importaciones	77.190	92.249	(15.059)	(16,3)	230.000	33,6
Op. Interiores	7.702.173	8.955.491	(1.253.318)	(14,0)	15.210.000	50,6
Total Ajustes Imptos. Especiales	(76.785.122)	(72.379.502)	(4.405.620)	(6,1)	(113.110.000)	(67,9)
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	4.685.237.476	6.292.147.615	(1.606.910.139)	(25,5)	13.590.560.000	34,5

N

ormativa tributaria (1 enero - 30 setiembre 2009)

TERRITORIO HISTÓRICO DE ÁLAVA (BOTH A)

BOTH A Nº 1, 02/01/2009 (PROC)

DECRETO FORAL 109/2008, del Consejo de Diputados de 23 de diciembre, que modifica el Decreto Foral 41/2006, de 6 de junio, que aprobó el Reglamento de Inspección de los tributos de este Territorio Histórico.

Sumario:

El presente Decreto Foral tiene por objeto introducir determinadas modificaciones en el Reglamento de Inspección de los tributos del Territorio Histórico de Álava. Un primer grupo de alteraciones del texto reglamentario citado tiene como objeto su adaptación a la reciente modificación de la Norma Foral General Tributaria de Álava que incluye el procedimiento de comprobación limitada entre los procedimientos de inspección.

BOTH A Nº 4, 09/01/2009 (IRPF, IRNR IS)

ORDEN FORAL 735/2008, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 23 de diciembre, por la que se modifican diversas Órdenes Forales que aprobaron los modelos 182, 184, 190 y 345.

Sumario:

El apartado dos del artículo 16 de la 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, añade una Disposición Adicional Decimosexta relativa al régimen fiscal de las donaciones a partidos políticos, asimismo el artículo 95 apartado 12 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas obliga a los partidos políticos, siempre que cuenten con el consentimiento del aportante, a informar de las cuotas de afiliación así como de las aportaciones obligatorias o voluntarias que se hayan satisfecho a la organización política. Por todo ello es necesario modificar la descripción de las claves E y G y añadir la clave H del modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas.

Por otra parte, se procede a modificar el modelo 190 tanto de las hojas de instrucciones como de los diseños físicos y lógicos a los que deben ajustarse los soportes directamente legibles por ordenador con el fin de, eliminar las remisiones contenidas al derogado Decreto Foral 88/1998 de 25 de octubre, por el que se regula la composición y la forma de utilización del Número de Identificación Fiscal, modificar el contenido de la clave F, adaptar la clave "M" al nuevo régimen fiscal especial "33ª Copa del América", y por último modificar la redacción de las subclaves 20 y 21 y añadir la subclave 31 a la clave L, así como establecer la posibilidad de consignar gastos deducibles en determinadas subclaves de esta misma clave L.

Por lo que se refiere al modelo 345 de Entidades de previsión social voluntaria, Planes, Fondos de pensiones, Sistemas alternativos, Mutualidades de previsión social, Planes de previsión asegurados, Planes individuales de ahorro sistemático, Planes de previsión social empresarial y Seguros de dependencia. Declaración anual, se ha considerado conveniente incluir el importe total de las primas acumuladas en los Planes individuales de ahorro sistemático, ya que de acuerdo con lo dispuesto en la Disposición Adicional Tercera de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el límite máximo anual satisfecho en concepto de primas a este tipo de contratos será de 8.000 euros y el importe total de las primas acumuladas en los mismos no podrá superar la cuantía total de 240.000 euros por contribuyente. Para el suministro de esta información se modifica la hoja interior de declarados del modelo y se añade a los diseños físicos y lógicos un nuevo campo relativo al importe total acumulado.

Por último, se considera necesario incorporar los cambios introducidos por el Decreto Foral 71/2008, de 8 de julio, que regula las obligaciones relativas al número de identificación fiscal y su composición en las declaraciones informativas a que se refiere esta Orden Foral y hacerlos extensivos al modelo 184 de declaración informativa a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas. En particular, el artículo 3 del citado Decreto Foral establece que los españoles menores de 14 años que realicen o participen en operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria deberán tener un número de identificación fiscal propio que podrá ser el documento nacional de identidad obtenido voluntariamente o un número de identificación fiscal asignado por la Administración Tributaria. Además, para la identificación de los menores de 14 años en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria habrán de figurar tanto los datos de la persona menor de 14 años, incluido su número de identificación fiscal, como los de su representante legal.

BOTHA N° 6, 14/01/2009 (IRPF, IS, IRNR)

ORDEN FORAL 734/2008 del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 23 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). 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:

Se procede, mediante esta Orden Foral, a definir y modificar el contenido del modelo 196 de manera que incluya la información a suministrar a la Administración tributaria, determinada en el Decreto Foral mencionado, y que comprende la identificación completa de las cuentas y el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de las personas o entidades titulares, autorizadas o beneficiarias de dichas cuentas, los saldos de las mismas a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año, entre otras cuestiones.

BOTHA N° 12, 28/01/2009 (IRPF, IS, IRNR)

ORDEN FORAL 12/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 20 de enero, por la que se aprueba el modelo 346, de declaración informativa anual de subvenciones, indemnizaciones o ayudas derivadas del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas o forestales.

Sumario:

El artículo 17 del Decreto Foral 111/2008 del Consejo de Diputados de 23 de diciembre regula la obligación para las entidades públicas o privadas que concedan o reconozcan subvenciones, indemnizaciones o ayudas derivadas del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas o forestales de presentar ante la Administración tributaria una declaración anual de las satisfechas o abonadas durante el año anterior.

Para cumplir con la obligación mencionada en el párrafo anterior, se aprueba mediante la presente Orden Foral el modelo 346 de declaración informativa anual de subvenciones, indemnizaciones o ayudas derivadas del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas o forestales, así como de los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador.

BOTHA N° 13, 30/01/2009 (IVA, IIEE, IRNR, ITP, IPS)

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 1/2009, del Consejo de Diputados de 20 de enero, que generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, e introduce modificaciones en la normativa de los Impuestos sobre el Valor Añadido; Especiales; sobre la Renta de no Residentes, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre las Primas de Seguros.

Sumario:

La aprobación y publicación de la 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-, incluye una serie de cambios normativos que inciden en algunos de los tributos concertados en virtud del Concierto Económico. Este es el caso de los que afectan a la regulación sustantiva del Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales, Impuesto sobre la Renta de no Residentes,

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de operaciones societarias, e Impuesto sobre las Primas de Seguros. Por otra parte, la Ley 2/2008, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 contempla el establecimiento del interés de demora, además de la devolución de cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos para agricultores y ganaderos. En base a lo dispuesto en el Concierto Económico procede incorporar dichas modificaciones al sistema tributario del Territorio Histórico de Álava.

BOTHA N° 13, 30/01/2009 (IS)

DECRETO FORAL 7/2009, del Consejo de Diputados de 27 de enero, que modifica el Decreto Foral 60/2002, de 10 de diciembre, que aprobó 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:

El Derecho Contable ha experimentado una modificación esencial para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008 puesto que se ha producido la recepción en nuestro ordenamiento de las normas internacionales sobre registro y valoración contable generalmente aceptadas, a partir de la aprobación de 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.

Posteriormente, se ha completado esa recepción de las normas aceptadas en base a los Reglamentos de las Instituciones comunitarias con la aprobación y entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por medio del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para micro-empresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, habiéndose previsto la entrada en vigor de ambas normas reglamentarias para el primer ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2008. Las Juntas Generales de Álava procedieron a aprobar las adaptaciones necesarias de nuestra Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades vigente a los efectos de adecuarla a las nuevas normas contables, lo que se verificó por medio fundamentalmente del Título II de la 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. No obstante, la Disposición Adicional Segunda de la citada Norma Foral estableció que "reglamentariamente podrán establecerse las disposiciones necesarias para regular las consecuencias fiscales de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, aprobados por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre". En consecuencia procede ejercitar la habilitación normativa contenida en la Disposición Adicional transcrita y establecer las normas relativas a las consecuencias fiscales de la primera aplicación de los nuevos Planes Generales de Contabilidad. Igualmente se procede a modificar los artículos relacionados con la amortización de elementos patrimoniales del inmovilizado y de las inversiones inmobiliarias, las 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 y la creación de empleo

BOTHA N° 13, 30/01/2009 (IRNR)

ORDEN FORAL 13/2009 del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 20 de enero, por la que se aprueban el modelo 216 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración documento de ingreso y el modelo 296 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta.

Sumario:

La presente Orden Foral tiene por objeto aprobar unos nuevos modelos 216 y 296 así como los diseños físicos y lógicos a los que deben ajustarse los soportes directamente legibles por ordenador de este último modelo, con el fin de suprimir la posibilidad de presentación del modelo 296 mediante soporte colectivo directamente legible por ordenador, ampliar los campos de datos referentes a los datos identificativos y domicilio de los perceptores (registros) relacionados en dicho modelo, aprobar la relación de países y territorios para incorporar nuevos códigos desglosados para Serbia y Montenegro y por último cambiar la naturaleza del campo "Clave en función del tipo de renta" de alfabético a numérico.

BOTHA N° 16, 06/02/2009 (ITP, ISD, IIEE)

Decreto Foral 1/2009, del Consejo de Diputados de 20 de enero, que aprueba los precios medios de venta de vehículos automóviles y embarcaciones, a efectos de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Sucesiones y Donaciones y Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Sumario:

El artículo 13.4.b) de la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el artículo 31 de la Norma Foral 11/2003, de 31 de mayo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, señalan lo siguiente:

"Los vehículos automóviles, embarcaciones y aeronaves, se valorarán de acuerdo con las normas que a tal efecto establezca la Diputación Foral de Álava."

Por su parte, el artículo 74.b) del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 16 de febrero, que regula los Impuestos Especiales, establece en su párrafo segundo, destinado a regular la base imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, que "los sujetos pasivos podrán utilizar, para determinar el valor de mercado, las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por la Diputación Foral de Álava, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del Impuesto".

Mediante diversos Decretos Forales, cada uno con su ámbito temporal, se han ido aprobando las tablas de precios medios de vehículos y embarcaciones. Estos precios han de tenerse presentes a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

El presente Decreto Foral tiene por objeto establecer los citados precios medios. Asimismo, se mantiene la eliminación de los precios medios de las aeronaves al constatarse la inexistencia de un mercado importante de aeronaves usadas; las operaciones aisladas que se pueden producir permiten a la Administración realizar una valoración individualizada de cada aeronave.

BOTHA N° 19, 13/02/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 41/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuesto, de 28 de enero, de aprobación del modelo de solicitud de asignación, modificación o baja del número de identificación fiscal y del documento acreditativo.

Sumario:

Mediante Decreto Foral 71/2008, de 8 de julio, se regularon las obligaciones relativas al número de identificación fiscal y su composición. Entre las obligaciones relativas al número de identificación fiscal se regula la obligación que tienen tanto las personas físicas y las personas jurídicas, como los obligados tributarios a que se refiere el apartado 3 del artículo 35 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, de disponer de un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria y su forma de acreditación. En virtud de lo dispuesto en el artículo 1 del Decreto Foral 71/2008, de 8 de julio, por el que se regulan las obligaciones relativas al número de identificación fiscal y su composición, la acreditación del número de identificación fiscal se efectuará mediante la exhibición del documento expedido para su constancia por la Administración tributaria, del documento nacional de identidad o del documento oficial en que se asigne el número personal de identificación de extranjero. Así mismo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 del citado Decreto Foral, las personas jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica, que realicen o participen en operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria, deberán solicitar el número de identificación fiscal mediante la presentación de la oportuna declaración, en la que se harán constar las circunstancias que a tal efecto se establezcan en el modelo correspondiente.

BOTHA N° 19, 13/02/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 56/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 4 de febrero, de modificación de la Orden Foral 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 Orden Foral 714/2008, de 17 de diciembre, fijó los signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicables a partir del 1 de enero de 2009. En esta Orden Foral se introdujo por primera vez, como un módulo más de determinadas actividades de hostelería, la tributación de las máquinas auxiliares de apuestas, sector éste de reciente creación. Mediante la presente Orden Foral se acuerda la modificación de dicho módulo y una bonificación del 90 por 100 durante 2009. Para el siguiente año se prevé establecer una bonificación del 50 por 100, que se incluirá en la Orden Foral de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para el ejercicio 2010.

BOTHA N° 20, 16/02/2009 (IVA)

DECRETO FORAL 12/2009, del Consejo de Diputados de 10 de febrero, que aprueba la obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro y modificación del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

La Norma Foral General Tributaria de Álava 6/2005, de 28 de febrero, en su artículo 29, regula las obligaciones tributarias formales que deben cumplir los obligados tributarios. Mediante Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2009, de 20 de enero, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, e introduce modificaciones en la normativa de los Impuestos sobre el Valor Añadido; Especiales; sobre la Renta de no Residentes, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre las Primas de Seguros. Como consecuencia de las modificaciones introducidas en el citado Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2009, de 20 de enero, se hace necesario regular la obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro a los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre el Valor Añadido por medios telemáticos. Así mismo, en el presente Decreto Foral se da nueva redacción al artículo 30 del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, sobre devoluciones al término de cada período de liquidación y se introduce un nuevo artículo el 30 bis que regula la devolución de cuotas deducibles a los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera.

BOTHA N° 20, 16/02/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 46/2009 del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 2 de febrero, por la que se aprueban los modelos del Impuesto sobre el Valor Añadido, 303 Autoliquidación, 308 Solicitud de devolución. Recargo de Equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del IVA y sujetos pasivos ocasionales, 353 de autoliquidación anual modelo agregado y 034 de Registro de Operadores Intracomunitarios.

Sumario:

Para posibilitar la solicitud de devolución del saldo a favor de los sujetos pasivos pendiente al final de cada período de liquidación, la presente Orden Foral aprueba un único modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, que sustituye a los vigentes modelos 300, 320 y 330. El nuevo modelo 303 deberá utilizarse por los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido con obligaciones periódicas de autoliquidación, tanto si su período de liquidación coincide con el trimestre natural como si coincide con el mes natural, excepto en el supuesto de las personas físicas o entidades que apliquen el Régimen Especial Simplificado del citado Impuesto, o en el supuesto de entidades que hayan optado por aplicar el Régimen especial del grupo de entidades, en cuyo caso presentarán los modelos de autoliquidación específicos aprobados al efecto para los citados regímenes especiales. Por otra parte, se hace necesario aprobar un nuevo modelo 308 que permita ejercer el derecho, regulado en el artículo 30 bis del Reglamento de Impuesto sobre el Valor Añadido, de los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera y tributen por el régimen simplificado del Impuesto, de solicitar la devolución de las cuotas soportadas deducibles en la adquisición de medios de transporte afectos a dicha actividad durante los primeros veinticinco días naturales del mes siguiente a aquél en el cual hayan realizado la adquisición del medio de transporte y siempre que cumplan determinados requisitos. El artículo 164, apartado uno número 6, de la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas para determinados regímenes especiales, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determine reglamentariamente a presentar una declaración resumen anual. Como consecuencia del establecimiento del Régimen especial del grupo de entidades, se hace necesario aprobar mediante la presente Orden Foral un nuevo modelo 353 de autoliquidación anual agregada del Impuesto sobre el Valor Añadido, que deberán utilizar los sujetos pasivos del Impuesto que hayan optado por aplicar el Régimen especial del grupo de entidades. Por último, la regulación del nuevo registro de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y la desaparición del Registro de exportadores y otros operadores económicos, exige sustituir la denominación del modelo 034 por el de Registro de Operadores Intracomunitarios.

BOTHA N° 22, 20/02/2009 (PROC)

DECRETO FORAL 17/2009, del Consejo de Diputados de 17 de febrero, de modificación del Decreto Foral 48/1994, de 10 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación del Territorio Histórico de Álava.

Sumario:

La presente situación de crisis económica y financiera está afectando tanto a particulares como a entidades, y de forma especial a quienes se ven obligados a solicitar financiación externa que permita salir al paso de dificultades transitorias de tesorería. Las consecuencias de este anómalo comportamiento del mercado crediticio alcanzan tanto a la concesión de créditos como a la obtención de avales y garantías. Los aplazamientos o fraccionamientos sobre los tributos a ingresar en la Diputación Foral de Álava se encuentran en ocasiones con el requisito de la necesidad de aportar garantía para su concesión contenido en el Reglamento de Recaudación, dispensándolo para el aplazamiento de deudas cuando el importe total pendiente de las mismas no supere 3.000 euros. Conscientes de la necesidad de facilitar la obtención de aplazamientos o fraccionamientos se considera oportuno introducir modificaciones en su regulación, contenida en el Reglamento General de Recaudación del Territorio Histórico de Álava.

BOTHA N° 25, 27/02/2009 (IS, IVA)

ORDEN FORAL 84/2009 del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 16 febrero por la que se aprueba el modelo 340 de declaración informativa sobre las operaciones incluidas en los libros registro.

Sumario:

El artículo 1 del Decreto Foral 12/2009, del Consejo de Diputados de 10 de febrero, establece que los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre el Valor Añadido por medios telemáticos, estarán obligados a presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro a que se refiere el apartado 1 del artículo 62, del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. En concreto, existe obligación de presentar una declaración informativa por cada período de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y dicha declaración deberá contener los datos anotados hasta el último día del período de liquidación a que se refiera, debiendo presentarse en el plazo establecido para la presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente a dicho período. Por ello, se hace necesaria la aprobación del modelo 340 de declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro a que se refiere el artículo 62.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuya transmisión se debe realizar obligatoriamente por medios telemáticos o en soporte directamente legible por ordenador.

Asimismo el Decreto Foral 12/2009 de 10 de febrero, en su Disposición Transitoria Tercera, dispone que la obligación de informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro a que se refiere el artículo 1, será exigible desde el 1 de enero de 2009 únicamente para aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido inscritos en el registro de devolución mensual. Para los restantes obligados tributarios, el cumplimiento de esta obligación será exigible en el momento que así lo establezca el Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

BOTHA N° 31, 13/3/2009 (IS, IRNR, IRPF)

DECRETO FORAL 20/2009, del Consejo de Diputados de 3 de marzo, que determina las actividades prioritarias de mecenazgo para el ejercicio 2009.

Sumario:

El presente Decreto Foral tiene por objeto determinar qué actividades o programas se declaran prioritarias, a los efectos del artículo 29 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, reguladora del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo, para el ejercicio 2009.

BOTHA N° 32, 16/3/2009 (IVA)

DECRETO FORAL 21/2009, del Consejo de Diputados de 3 de marzo, que regula la obligación de suministrar información sobre las operaciones con terceras personas.

Sumario:

El objeto de este Decreto Foral es incorporar a la normativa foral alavesa las modificaciones introducidas en la normativa que, hasta la fecha, se ha aprobado sobre la obligación de suministrar información sobre las operaciones con terceras personas.

BOTHA N° 34, 20/3/2009 (IVA)

DECRETO FORAL 23/2009, del Consejo de Diputados de 10 de marzo, que modifica el párrafo primero del apartado 1 del artículo 30.bis del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

Mediante Decreto Foral 12/2009, de 10 de febrero, se regula la obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro y se modifica el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Entre las modificaciones efectuadas en el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, se encuentra la introducción de un nuevo artículo el 30 bis que regula la devolución de cuotas deducibles a los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o mercancías por carretera. En la redacción dada al artículo 30 bis del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, se observa un error en el plazo de solicitud de la devolución de las cuotas deducibles por parte de los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o mercancías por carretera, que hace necesaria la modificación de la redacción del párrafo primero del apartado 1 de dicho artículo mediante la aprobación del presente Decreto Foral.

BOTHA N° 34, 20/3/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 121/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 4 de marzo, de desarrollo de determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas.

Sumario:

La presente Orden Foral desarrolla el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, regulando diversos aspectos de la remisión electrónica de facturas y documentos sustitutivos, así como la necesidad de consentimiento expreso del destinatario para la recepción de estos documentos por medios electrónicos, la

validez de cualquier firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y generado mediante un dispositivo seguro de firma y el procedimiento de autorización de sistemas de facturación electrónica a propuesta del contribuyente. Asimismo, se establecen los requisitos exigibles a las facturas electrónicas recibidas desde el extranjero que utilizan una firma electrónica como medio para garantizar la autenticidad de origen e integridad de contenido. En relación con la conservación de facturas, se regula la posibilidad de que el documento recibido en soporte electrónico y firmado mediante un sistema de firma electrónica reconocida se conserve de forma impresa en papel, y en sentido opuesto, se regula un procedimiento de digitalización certificada de documentos originales recibidos en papel.

BOTHA N° 34, 20/3/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 142/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 10 de marzo, de aprobación de las normas y modelos para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al ejercicio 2008.

Sumario:

El artículo 104.7 de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, señala que “los modelos de autoliquidación, así como la utilización de modalidades simplificadas o especiales de autoliquidación, se aprobarán por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las autoliquidaciones por medios telemáticos”. Próximamente va a iniciarse el plazo para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al ejercicio 2008. Por este motivo se hace necesario regular, entre otras cuestiones, las modalidades de declaración, el plazo y lugares en que podrán presentarse las declaraciones, así como aprobar los modelos de impresos correspondientes.

BOTHA N° 36, 25/3/2009 (IRPF, IVA)

ORDEN FORAL 154/2009 del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 13 de marzo por la que se aprueba el modelo 347 de Declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de sus hojas interiores por soportes directamente legibles por ordenador.

Sumario:

El Decreto Foral 21/2009 del Consejo de Diputados de 3 de marzo, ha introducido diversas novedades en la obligación, ya existente en la actualidad, de suministrar información sobre las operaciones con terceras personas. Estas novedades se refieren tanto al ámbito subjetivo como a la información a suministrar en la propia declaración. Respecto al ámbito subjetivo, quedan obligados a presentar la declaración informativa de operaciones con terceras personas aquellas personas físicas y entidades en atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que tributen en dicho Impuesto, por la modalidad de signos, índices y módulos

y, simultáneamente, en el Impuesto sobre el Valor Añadido por los regímenes especiales simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca, o del recargo de equivalencia, por las operaciones que estén excluidas de la aplicación de los citados regímenes, así como por las que emitan facturas. Por otra parte quedan excluidos de la obligación de presentar esta declaración informativa las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, que no tengan presencia en territorio español, así como los obligados tributarios que deban informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo en lo referente a determinadas operaciones que se relacionan de forma expresa en el apartado 1 e) del artículo 2 del Decreto Foral arriba mencionado, en cuyo caso, deberán cumplimentar la declaración anual consignando exclusivamente esas operaciones. En cuanto a la información a suministrar, se establece la obligación de incluir las subvenciones, auxilios o ayudas no reintegrables otorgadas por las entidades integradas en las distintas Administraciones Públicas que, en su conjunto, para cada una de ellas superen la cifra de 3005,06 euros, y por otra parte, se harán constar de forma separada los importes superiores a 6.000 euros que se hubieran percibido en metálico de cada una de las personas o entidades relacionadas en la declaración así como, las cantidades que se perciban en contraprestación por transmisiones de inmuebles efectuadas o que se deban efectuar, que constituyan entregas sujetas en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Por todo ello, se hace necesario modificar el actual modelo de declaración 347, tanto en su diseño papel como en su diseño físico y lógico al objeto de adaptarlo a la nueva normativa.

BOTHA N° 41, 06/04/2009 (PROC)

ORDEN FORAL 183/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 27 de marzo, de modificación de la Orden Foral 292/2006, de 6 de junio, por la que se aprueban las actuaciones y procedimientos de los Agentes Tributarios.

Sumario:

Mediante Orden Foral 10/1992, de 12 de enero, se regulan las funciones del personal de apoyo, debidamente acreditado e integrado en el Servicio de Inspección, que en el ámbito de la Administración de Hacienda son denominados Agentes Tributarios. Asimismo, las actuaciones y procedimientos a seguir por los Agentes Tributarios se encuentran reguladas en la Orden Foral 292/2006, de 6 de junio. Como consecuencia de las modificaciones efectuadas tanto en la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, como en el Reglamento de Inspección de los Tributos se incluye, entre los procedimientos y actuaciones de inspección, el de comprobación limitada. Siendo el procedimiento de comprobación limitada un procedimiento que puede ser utilizado por la inspección de tributos y de forma concreta por los Agentes Tributarios, procede dar redacción al Artículo Único de la Orden Foral 292/2006, de 6 de junio, respetando en todo caso la vigencia de la citada Orden Foral 10/1992, de 21 de enero.

BOTHA N° 43, 15/04/2009 (IVA)

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 2/2009, del Consejo de Diputados de 7 de abril, que aprueba diversas medidas urgentes en materia tributaria.

Sumario:

La Disposición Adicional Única del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2009, de 20 de enero, que generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido e introduce otras modificaciones en la normativa tributaria, fijó el interés de demora en el citado ejercicio en un 7 por 100 anual. Las últimas rebajas de tipos acometidas por el Banco Central Europeo (BCE), que han situado el precio del dinero en la zona euro en el 1,5 por 100, aconsejan ajustar el interés de demora a la realidad actual, reduciéndose del 7 por 100 al 5 por 100. La Diputación Foral, sensible al entorno de crisis económica, considera conveniente modificar el tipo de interés de demora. Las circunstancias comentadas motivan la urgencia de la aprobación de esta medida, todo ello en base a la autorización establecida en el artículo 8 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, en virtud de la cual la Diputación Foral, a propuesta del Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, podrá dictar disposiciones generales con rango de Norma Foral.

BOTHA N° 51, 06/05/2009 (ISD, ITP)

DECRETO FORAL 35/2009, del Consejo de Diputados de 21 de abril, que modifica diversos preceptos de los Reglamentos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Sumario:

Mediante Norma Foral 21/2008, de 18 de diciembre, de Ejecución Presupuestaria para el año 2009, se modifican diversas disposiciones de la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y de la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos, que conllevan la necesidad de adaptar sus respectivos Reglamentos. Entre las modificaciones a efectuar hay que destacar que, a partir del día 23 de marzo de 2009, la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados corresponderá en exclusiva a la Dirección de Hacienda.

BOTHA N° 51, 06/05/2009 (IEH)

Decreto Foral 37/2009, del Consejo de Diputados de 21 de abril, que aprueba la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo que se hayan efectuado durante el periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2007 y el 31 de diciembre de 2008.

Sumario:

El artículo 6 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2009, de 20 de enero, -que generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido e introduce modificaciones en la normativa de los Impuestos sobre el Valor Añadido, Especiales, sobre la Renta de no Residentes, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre las Primas de Seguros reconoce en su apartado Uno el derecho a

la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos, satisfechas o soportadas por los agricultores y ganaderos con ocasión de las adquisiciones de gasóleo que hayan tributado por el Impuesto sobre Hidrocarburos al tipo impositivo del epígrafe 1.4. de la Tarifa 1ª del apartado 1 del artículo 50 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 16 de febrero, de Impuestos Especiales, y que hayan efectuado durante el período comprendido entre el 1 de octubre de 2007 y el 31 de diciembre de 2008.

La mencionada devolución se condiciona a que el precio medio del gasóleo al que se refiere el párrafo anterior, en el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2004 y el 31 de diciembre de 2005, incrementado en el índice de precios en origen percibido por el agricultor, no supere el precio medio alcanzado por dicho gasóleo durante el periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2007 y el 31 de diciembre de 2008, no siendo computables en los precios a considerar las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido incorporadas a los mismos.

A su vez, el apartado Tres del citado artículo 6 del referido Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2009, de 20 de enero, determina que reglamentariamente se establecerá el procedimiento para efectuar la mencionada devolución, pudiendo éste comprender la obligación de que los interesados presenten declaraciones tributarias, incluso de carácter censal.

Habiéndose verificado el cumplimiento de la condición mencionada con anterioridad, y en consecuencia, procediendo el derecho a la devolución extraordinaria del Impuesto sobre Hidrocarburos, se articula el correspondiente procedimiento.

BOTHA N° 52, 08/05/2009 (ITP, ISD)

Decreto Foral 36/2009, del Consejo de Diputados de 21 de abril, que modifica el apartado Uno del número I y del apartado Dos del número II del artículo 7 del Decreto Foral 71/2004, de 14 de diciembre, que aprobó las normas concretas de valoración de bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el Territorio Histórico de Álava.

Sumario:

Mediante Decreto Foral 71/2004, de 14 de diciembre, se aprueban las normas de valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana ubicados en el Territorio Histórico de Álava.

El objeto del citado Decreto Foral es la aprobación de unas normas concretas de valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el Territorio Histórico de Álava en virtud de lo dispuesto en la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como en el resto de disposiciones generales que guardan relación directa con esta materia.

En el artículo 7 del Decreto Foral 71/2004, de 14 de diciembre, por el que se aprueban las normas de valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana ubicados en el Territorio Histórico de Álava,

se regula la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, estableciendo en su número I, reglas generales de valoración según los términos municipales en los que se encuentren ubicados los bienes inmuebles de naturaleza urbana y en el número II, reglas especiales para la valoración de las declaraciones de obra nueva y las propiedades horizontales.

Por un lado, en el apartado Uno del número I del artículo 7 del Decreto Foral 71/2004, de 14 de diciembre, por el que se aprueban las normas de valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana ubicados en el Territorio Histórico de Álava, se relacionan los términos municipales en los que los bienes inmuebles de naturaleza urbana se valorarán por su valor catastral. Asimismo, se dispone que se valorarán por su valor catastral, los bienes inmuebles de naturaleza urbana ubicados en aquéllos términos municipales en los que durante la vigencia del citado Decreto Foral entren en vigor nuevos valores catastrales como consecuencia de la aprobación de una nueva ponencia de valores.

Desde la fecha de entrada en vigor del Decreto Foral 71/2004, de 14 de diciembre, por el que se aprueban las normas de valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana ubicados en el Territorio Histórico de Álava, el día 1 de enero de 2005, se han aprobado nuevas ponencias de valoración, para distintos términos municipales que hacen necesaria su incorporación en el apartado Uno del número I del citado Decreto Foral.

Por otro lado, en virtud de lo dispuesto en el apartado Dos del número II del artículo 7 del Decreto Foral 71/2004, las propiedades horizontales se valorarán por la suma del valor catastral de la construcción y del valor catastral del suelo multiplicado este último valor por el coeficiente que, en función de su ubicación corresponda de los señalados en dicho artículo.

En este sentido, se modifica la redacción del apartado Dos del número II del artículo 7 del Decreto Foral 71/2004, de 14 de diciembre, por el que se aprueban las normas de valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana .

BOTHA N° 60, 27/05/2009 (GT)

ORDEN FORAL 279/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 18 de mayo, que aprueba la delegación en el Director de Hacienda de la facultad de realizar cuantas operaciones y actuaciones sean necesarias en la tramitación de los expedientes administrativos de apremio por los débitos vencidos y no satisfechos.

Sumario:

En el desarrollo de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias, en las que consiste la recaudación tributaria en vía ejecutiva, se tramitan expedientes administrativos de apremio por los débitos vencidos y no satisfechos. En los citados expedientes se notifican las providencias de apremio y, caso de no ser atendidas éstas, y de no ser satisfechas las deudas, se formalizan diligencias de embargo de los créditos que ostentan a su favor los deudores. En pro de la eficacia administrativa es necesario que las actuaciones anteriores

las firmen o promuevan las personas que, dentro de la Institución, tengan la representación o estén autorizadas para ello. El número 10 del artículo 40 de la Norma Foral 52/1992, de 18 de diciembre, de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de la Diputación Foral de Álava, atribuye a los Diputados Forales la facultad de dictar los actos o resoluciones que procedan en materias de su Departamento cuando la competencia no esté atribuida a otros órganos de la Diputación. Por otro lado, el artículo 91 de la citada Norma Foral establece que las facultades o atribuciones administrativas serán delegables en otros órganos de la Diputación. En el mismo sentido, el artículo 94 de la Norma Foral 52/1992, de 18 de diciembre, establece la posibilidad de delegar las atribuciones del Diputado General y de los Diputados Forales en los Directores, salvo las excepciones que se citan en el propio artículo, ninguna de las cuales afecta al asunto aquí tratado.

BOTHA N° 63, 3/06/2009 (IVA)

DECRETO FORAL 44/2009, del Consejo de Diputados de 26 de mayo, que modifica la magnitud específica y los módulos aprobados para la actividad de mensajería y recadería por el Decreto Foral 105/2008, de 16 de diciembre, que reguló para 2009 el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

Con fecha 29 de diciembre de 2008 se publicó en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava el Decreto Foral 105/2008, de 16 de diciembre, que regula para el 2009 el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. Con objeto de adaptarse a la realidad económica del sector de mensajería y recadería, incluido por primera vez en este régimen especial en el año 2009, se procede a modificar la magnitud específica excluyente y los módulos correspondientes a esta actividad, cuando se realice exclusivamente con medios de transporte propios. Habida cuenta de que han vencido ya tanto el plazo para las renunciaciones y revocaciones del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, como el plazo de ingreso de la cuota correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2009, se otorga un plazo especial para las renunciaciones y revocaciones a los afectados por el presente Decreto Foral, y se permite que las cuotas correspondientes a los trimestres segundo y tercero se calculen sobre la base de los nuevos módulos aprobados.

BOTHA N° 67, 12/06/2009 (GT)

ORDEN FORAL 318/2009 del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 1 de junio, por la que se aprueba el modelo 189 de Declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador.

Sumario:

El artículo 90 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero General Tributaria de Álava, establece que las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas así como las entidades en régimen de atribución de rentas, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y

justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. Por su parte, el artículo 4 del Decreto Foral 111/2008 de 23 de diciembre, establece la obligación de informar, mediante la presentación de una declaración anual, a las entidades que sean depositarias de valores mobiliarios, a las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, a las entidades comercializadoras en España y a los representantes de las entidades gestoras que operen en régimen de libre prestación de servicios, y a las entidades aseguradoras y a los representantes de las mismas que operen en régimen de libre prestación de servicios, así como a las entidades financieras, acerca de valores, seguros y rentas. Asimismo, se establece que las declaraciones previstas en el artículo 4 del Decreto Foral mencionado en el párrafo anterior, deberán presentarse con carácter anual en el lugar, forma y plazos que determine el Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, conteniendo la información relativa al año natural inmediato anterior. Por todo ello, la presente Orden Foral tiene por objeto aprobar una nueva declaración informativa, modelo 189, que se utilizará para suministrar la información referente a valores, seguros y rentas.

BOTHA N° 67, 12/06/2009 (GT)

ORDEN FORAL 319/2009 del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 1 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 correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2008, y se establecen las condiciones generales para su presentación.

Sumario:

El artículo 129 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, establece para los sujetos pasivos del mismo la obligación de presentar y suscribir la oportuna declaración por este Impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos. La misma obligación establecen los artículos 20 y 32 sexies de la Norma Foral 7/1999, de 19 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Por su parte, el artículo 130 de la Norma Foral 24/1996 establece que al tiempo de presentar su declaración, los sujetos pasivos deberán determinar la deuda correspondiente e ingresarla, en el lugar y en la forma determinados por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos. Además, en el nuevo entorno estratégico y operativo de las Administraciones Públicas, mediante Decreto Foral 110/2008, de 23 de diciembre, se ha regulado el marco de las condiciones y requisitos generales para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones por vía telemática, estableciéndose que las declaraciones que determine el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos deberán ser presentadas por esta vía. A tal fin, se hace preciso aprobar los correspondientes modelos de impresos para la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava y fijar sus condiciones generales de presentación. Estos modelos serán aplicables a los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2008.

BOTHA N° 72, 26/06/2009 (IIIEE)

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 4/2009, del Consejo de Diputados de 16 de junio, de modificación del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 16 de febrero, que regula los Impuestos Especiales en lo referente al Impuesto sobre Hidrocarburos y al Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

Sumario:

Por lo que se refiere al Impuesto sobre las Labores del Tabaco se procede a un incremento de los tipos impositivos. En el caso de los cigarrillos, se realiza una subida del tipo impositivo específico que queda fijado en 10,2 euros por 1.000 cigarrillos y también se incrementa el impuesto mínimo, que queda fijado en 91,3 euros por 1.000 cigarrillos. Por otra parte, se crea un tipo específico y un impuesto mínimo para la picadura para liar. Igualmente, y para evitar un incremento del diferencial de tributación entre los cigarrillos y la picadura de liar y el resto de las labores del tabaco, se elevan los tipos impositivos aplicables a estas últimas en una proporción similar a aquella en la que se incrementa la fiscalidad global porcentual para los cigarrillos. Por lo que se refiere al Impuesto sobre Hidrocarburos se procede a un incremento de los tipos impositivos aplicables en este impuesto a las gasolinas y a los gasóleos para uso general.

BOTHA N° 75, 03/07/2009 (IRPF)

DECRETO FORAL 51/2009, del Consejo de Diputados de 23 de junio, de modificación del Decreto Foral 76/2007, de 11 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sumario:

El presente Decreto Foral tiene como finalidad modificar diversos preceptos del Decreto Foral 76/2007, de 11 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Mediante 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, se modifican distintos artículos de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Algunas de las modificaciones introducidas en la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, conllevan la necesidad de modificar el Decreto Foral 76/2007, del Consejo de Diputados de 11 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este sentido, se modifica la redacción del artículo que regula la exclusión de la obligación de autoliquidar para aquellos obligados tributarios que exclusivamente obtengan rendimientos brutos de trabajo tanto en tributación individual como en tributación conjunta. Así mismo, mediante Norma Foral 21/2008, de 18 diciembre, de ejecución presupuestaria para el año 2009, se modifican algunos preceptos de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que requieren realizar las adaptaciones pertinentes en el Decreto Foral 76/2007, del Consejo de Diputados de 11 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En concreto se realizan algunas modificaciones técnicas en el concepto de vivienda habitual.

BOTHA N° 83, 22/07/2009 (TJ)

DECRETO FORAL 57/2009, del Consejo de Diputados de 14 de julio, que actualiza el importe del cartón en el juego del bingo a efectos del Tributo sobre el Juego.

Sumario:

Mediante Acuerdo número 351/2009, de fecha 9 de junio, se procedió a adjudicar definitivamente el servicio de composición, impresión y distribución de los cartones de bingo necesarios para la exacción del Tributo sobre el Juego, a utilizar en los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, a la empresa Imprenta Universal, S.A. La nueva empresa adjudicataria ha reducido el precio unitario del cartón de bingo a 0,006784 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido. En virtud de lo dispuesto en la Disposición Final Primera de la Norma Foral 5/2005, de 14 de febrero, reguladora del Tributo Fiscal sobre el Juego en el Territorio Histórico de Álava, la Diputación Foral de Álava podrá revisar el valor del cartón en el Juego del Bingo de acuerdo con el coste de su elaboración.

Por tanto, el presente Decreto Foral tiene por objeto actualizar el importe del cartón de bingo para la exacción del Tributo sobre el Juego.

BOTHA N° 84, 24/07/2009 (PROC)

DECRETO FORAL 55/2009, del Consejo de Diputados de 30 de junio, que regula la relación por medios electrónicos de las administradas y los administrados con la Hacienda de esta Diputación Foral.

Sumario:

El objeto de este Decreto Foral es regular la relación por medios electrónicos de los administrados con la Hacienda de la Diputación Foral de Álava. Esta regulación se refiere a unos servicios concretos relacionados con aplazamientos y fraccionamientos de pago, recurso de reposición, consultas tributarias escritas, certificados y determinados servicios informativos. La regulación normativa de estos servicios por vía electrónica se basa, por lo que se refiere a su utilización, en el principio de voluntariedad para el obligado tributario y pretende garantizar el ejercicio de sus derechos así como el cumplimiento de sus obligaciones. Con el transcurso del tiempo estos servicios irán incrementando sus prestaciones e, igualmente, se irán añadiendo otros nuevos. Por este motivo, el presente Decreto Foral irá sufriendo periódicas modificaciones a fin de adaptarlo a evolución que, en este sentido, experimente la Hacienda Foral de Álava.

BOTHA N° 85, 27/07/2009 (R)

DECRETO FORAL 58/2009, del Consejo de Diputados de 21 de julio, que modifica el Decreto Foral 48/1994, de 10 de mayo, que aprobó el Reglamento General de Recaudación del Territorio Histórico de Álava.

Sumario:

En consecuencia el objeto del presente Decreto Foral es desarrollar mediante un artículo único dos disposiciones adicionales y una disposición final la Sección 1ª del Capítulo VII del Título I del Decreto Foral 48/1994, de 10 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General del Recaudación del Territorio Histórico de Álava, que regula los aplazamientos y fraccionamientos del pago. En virtud de la normativa contenida en el presente Decreto Foral, se regula con detalle la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento para el pago de las deudas tributarias y sanciones que se encuentren en período ejecutivo y su situación de tesorería les impida, de forma transitoria, efectuar el ingreso en los plazos establecidos. También se relacionan los supuestos de deudas que en principio no serán aplazables ni fraccionables y se clasifican los aplazamientos y fraccionamientos en deudas iguales o inferiores a 10.000 euros, deudas superiores a 10.000 euros, deudas de obligados tributarios que se encuentran habitualmente al corriente de sus obligaciones tributarias, deudas derivadas de la cuota diferencial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y deudas especiales del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En función de la clasificación indicada en el apartado anterior variarán los requisitos y la documentación que los obligados tributarios deberán presentar junto con la solicitud de aplazamiento y fraccionamiento, así como los plazos máximos de concesión. La nueva regulación también permite la concesión del aplazamiento o fraccionamiento de deudas sin necesidad de presentar aval bancario u otra garantía, aunque siempre se deberá aportar la documentación que para cada situación se señala en el articulado del Decreto Foral según el importe de la deuda y según que esté en período voluntario o ejecutivo de pago. Además, los obligados tributarios que habitualmente se encuentren al corriente de sus obligaciones tributarias, incluidas las formales, podrán solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del pago de deudas que se encuentren en período voluntario cualquiera que sea la cuantía sin necesidad, en principio, de aportar aval bancario u otra garantía, aunque sí deberán aportar, saldos medios de todas sus cuentas bancarias, referidos al trimestre anterior a la fecha de solicitud y autorización incondicional para que la Diputación Foral pueda conocer los saldos y el movimiento de todas sus cuentas bancarias, durante el período de tiempo que dure el fraccionamiento o aplazamiento solicitado. Y por último, se regula la forma de presentar la solicitud por vía telemática de aplazamiento o fraccionamiento de pago en el supuesto de presentación de autoliquidaciones por dicha vía.

BOTHA N° 85, 27/07/2009 (PROC)

DECRETO FORAL 59/2009, del Consejo de Diputados de 21 de julio, que regula la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las actuaciones, procedimientos y transmisión de datos tributarios, de la obligación de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, de la emisión de certificados tributarios y del principio de colaboración social en la aplicación de los tributos.

Sumario:

La Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava regula con carácter general en el Capítulo I del Título III los principios generales de los procedimientos tributarios, entre los que se encuentran el deber de información y asistencia a los obligados tributarios, así como el principio de colaboración social en

la aplicación de los tributos. Las constantes remisiones que la mencionada Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, hace a un posterior desarrollo reglamentario hacen necesaria la aprobación del presente Decreto Foral. El Decreto Foral está compuesto de VI Capítulos, 19 artículos y una Disposición Final.

BOTHA N° 92, 14/08/2009 (IS, IRPF)

DECRETO FORAL 60/2009, del Consejo de Diputados de 28 de julio, que modifica los Decretos Forales 60/2002, de 10 de diciembre, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y el 76/2007, de 11 de diciembre, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sumario:

La Norma Foral 13/2007, de 26 de marzo, modificó la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades. Entre estas modificaciones destacan la nueva regulación de las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y la modificación del régimen especial de fusiones y escisiones para adaptarlo a la Directiva europea, si bien numerosos aspectos requerían de un posterior desarrollo reglamentario para su completa regulación. La regulación relativa a las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas, dejaba para el desarrollo reglamentario, fundamentalmente, la regulación de la documentación que deberán tener a disposición de la Administración los obligados tributarios que realicen operaciones de este tipo. El presente Decreto Foral tiene por objeto regular esta materia, en la que cabe destacar una Disposición Transitoria que retrasa la exigibilidad de dicha documentación a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010, con el objeto de dar a los contribuyentes un plazo de adaptación suficiente que permita adaptarse a lo dispuesto en este Decreto Foral. Además, se desarrollan otros aspectos como el procedimiento de comprobación del valor de mercado para este tipo de operaciones, determinados aspectos en relación con el ajuste secundario y los acuerdos de valoración previa para este tipo de operaciones. Destaca también el desarrollo reglamentario de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación, ya que se regula el informe motivado a que se refiere la Norma Foral del Impuesto para la aplicación de la deducción, otorgando así al contribuyente una mayor garantía con carácter previo a la aplicación de la deducción. En cuanto a los regímenes especiales, se introducen o modifican aspectos procedimentales relativos a los regímenes especiales de fusiones y escisiones y de entidades parcialmente exentas.

TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA

BOB N° 2, 05/01/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 3502/2008, de 17 de diciembre, por la que se modifican los modelos 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas, 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios, y 182 de declaración informativa de donativos, aportaciones y disposiciones.

Sumario:

La Orden Foral 430/2008, de 14 de febrero, aprobó el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas. Previamente, las Órdenes Forales 294/2007 y 2996/2007, ambas de 30 de noviembre, habían aprobado, respectivamente, los modelos 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios, y 182 de declaración informativa de donativos, aportaciones y disposiciones.

Diversos cambios normativos, entre los que destacan las modificaciones en el Número de Identificación Fiscal, la necesidad de diferenciar las percepciones en concepto de incapacidad permanente total cualificada, y el nuevo tratamiento de las aportaciones a los partidos políticos, hacen necesaria la modificación de los modelos 184, 190 y 182 actualmente en vigor.

BOB Nº 3, 07/01/2009 (LGT)

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia.

Sumario:

El presente Reglamento ordena y simplifica una pluralidad de normas reglamentarias hasta ahora vigentes sobre esta materia, generaliza las normas que sobre determinadas obligaciones se incluían en la regulación de algunos tributos y que deben tener un alcance general e contiene la normativa de aquellas obligaciones formales que carecían de regulación reglamentaria en la anterior normativa o que necesitaban de la misma por ser nuevas.

BOB Nº 13, 21/01/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 122/2009, de 13 de enero, por la que se aprueba el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores.

Sumario:

La generalización en el año 2009 del sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido hace necesaria la aprobación de un nuevo modelo 036 de declaración censal que permita a los contribuyentes interesados en la misma solicitar la inclusión en el Registro de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

BOB Nº 13, 21/01/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 123/2009, de 13 de enero, 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.

Sumario:

La generalización en el año 2009 del sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece también para los sujetos pasivos que integren un grupo de entidades la posibilidad de aplicar un sistema consistente en la devolución del saldo a su favor pendiente al final de cada período de liquidación, aconseja la aprobación de un nuevo modelo 039 que, además de las funciones hasta ahora desempeñadas, pueda ser utilizado como solicitud de alta o baja en el Registro de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

BOB N° 13, 21/01/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 124/2009, de 13 de enero, por la que se regula el Registro de devolución mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

Tras la adecuación de la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, la presente Orden Foral tiene por finalidad esencial arbitrar un sistema de devolución mensual que se sustenta, principalmente, en la creación de un Registro de devolución mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido.

BOB N° 13, 21/01/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 193/2009, de 15 de enero, por la que se aprueban el modelo de autoliquidación 216 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que debe utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, así como su presentación telemática, y el modelo de declaración 296, resumen anual del mismo.

Sumario:

Mediante la Orden Foral 2.998/2007, de 30 de noviembre, se aprobaron los modelos de declaración 210, 211, 212, 213, 214, 215, 216 y 296 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Al haberse efectuado diversas modificaciones encaminadas a la mejora en la información tributaria, tales como la necesidad de consignar expresamente en el modelo 216 la deducción de lo ingresado en autoliquidaciones anteriores del mismo tributo, ejercicio y período; la necesidad de consignar expresamente en el modelo 296 el tipo de declaración complementaria de que se trate, y la exclusión de ciertas rentas, que se declararán a partir de ahora en el modelo 187, se hace precisa la aprobación mediante la presente Orden Foral de los nuevos modelos 216 y 296 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como la presentación telemática del primero de ellos.

BOB N° 13, 21/01/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 194/2009, de 15 de enero, por la que se aprueba el modelo 390 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

El modelo 390, autoliquidación final del Impuesto sobre el Valor Añadido, tiene el carácter de resumen informativo para los grupos de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, mientras que para el resto de personas y entidades sigue teniendo el carácter de autoliquidación final del ejercicio. De conformidad con lo previsto en el artículo 167 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Diputado foral de Hacienda y Finanzas.

BOB N° 13, 21/01/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 195/2009, de 15 de enero, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

La generalización en el año 2009 del sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece también para los sujetos pasivos que integren un grupo de entidades la posibilidad de aplicar un sistema consistente en la devolución del saldo a su favor pendiente al final de cada período de liquidación, hace necesaria la aprobación de nuevos modelos 322 de autoliquidación individual, y 353 de autoliquidación agregada del Impuesto sobre el Valor Añadido, que permitan recoger las modificaciones realizadas y que, como hasta la fecha, se presentarán obligatoriamente por vía telemática a través de Internet.

BOB N° 19, 29/01/2009 (ITP, ISD, IEDMT)

ORDEN FORAL 205/2009, de 19 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Sumario:

El artículo 55 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, establece como uno de los medios para la comprobación de valores el de precios medios en el mercado, aprobándose para cada ejercicio una Orden Foral del Diputado de Hacienda y Finanzas en la que se recogen los precios en el mercado no sólo de los automóviles de turismo, vehículos todo terreno y motocicletas, sino también de las embarcaciones de recreo. La Orden Foral 289/1987, de 23 de febrero, aprobó los precios medios de venta utilizables como medio de comprobación tanto a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como del entonces denominado Impuesto General sobre Sucesiones. Dichos precios medios de venta han sido revisados anualmente por sucesivas Ordenes Forales. Además, la Orden Foral 70/1992, de 21 de enero, estableció por primera vez la posibilidad de utilizar como medio

de comprobación los precios medios de venta en la transmisión de embarcaciones y aeronaves usadas teniendo en cuenta los años de utilización mediante una tabla de porcentajes. La última de las actualizaciones se ha llevado a cabo mediante la Orden Foral 3290/2007, de 20 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Sucesiones y Donaciones y Especial sobre Determinados Medios de Transporte, para 2008. En lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se ha introducido, para adecuar la valoración a los criterios de la Unión Europea, una fórmula que elimine del valor de mercado, a efectos de dicho Impuesto, la imposición indirecta ya soportada por el vehículo usado de que se trate. En consecuencia, mediante la presente Orden Foral se procede a revisar para el año 2009 los mencionados precios medios de venta así como los porcentajes aplicables en la gestión de cada uno de los citados Impuestos.

BOB N° 17, 27/01/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 206/2009, de 19 de enero, por la que se aprueba el modelo 340 de declaración informativa sobre operaciones incluidas en los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática.

Sumario:

La generalización en el año 2009 del sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido que permite solicitar la devolución del saldo a su favor pendiente al final de cada período de liquidación, junto con el control y prevención del fraude fiscal que tal medida podría generar hacen preciso disponer de información suficiente y de calidad, y obtenerla de la forma más inmediata posible. El artículo 47 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante el Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, tiene por objeto la obligación de informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro por parte de los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre el Valor Añadido por medios telemáticos. A este respecto, existirá obligación de presentar una declaración informativa por cada período de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y dicha declaración contendrá los datos anotados hasta el último día del período de liquidación a que se refiera, debiendo presentarse en el plazo establecido para la presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente a dicho período. La transmisión de la declaración informativa con el contenido de los libros registro se debe realizar obligatoriamente por medios telemáticos o en soporte directamente legible por ordenador. El citado Reglamento, en su Disposición Transitoria Primera, dispone que la obligación de informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro a que se refiere el artículo 47, será exigible desde el 1 de enero de 2009 únicamente para aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido inscritos en el registro de devolución mensual. Para los restantes obligados tributarios, el cumplimiento de esta obligación será exigible por primera vez para la información a suministrar correspondiente al año 2010, de acuerdo con la forma, plazos y demás condiciones que para el cumplimiento de la misma establezca el Diputado de Hacienda y Finanzas.

BOB N° 17, 27/01/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 207/2009, de 19 de enero, por la que se aprueba el modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática.

Sumario:

La generalización en el año 2009 del sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y la consiguiente necesidad de crear un modelo de autoliquidación que permita solicitar la devolución del saldo a su favor pendiente al final de cada período de liquidación han puesto de manifiesto la gran variedad de modelos de autoliquidación en este Impuesto existente en la actualidad. Estos modelos comparten un esquema de liquidación similar, por lo que se considera conveniente aprobar un único modelo de autoliquidación que sustituya a los actualmente vigentes modelos 300, 320, 330 y 331. El nuevo modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido se deberá utilizar por los sujetos pasivos del Impuesto con obligaciones periódicas de autoliquidación, tanto si su período de liquidación coincide con el trimestre natural como si coincide con el mes natural, excepto en el supuesto de las personas físicas o entidades que apliquen el Régimen especial simplificado o hayan optado por aplicar el Régimen especial del grupo de entidades, en cuyo caso presentarán los modelos de autoliquidación específicos aprobados al efecto para los citados regímenes especiales.

BOB N° 21, 2/02/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 195/2009, de 15 de enero, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

CORRECCIÓN DE ERRORES

Sumario:

Habiéndose observado un error en el anuncio relativo a la Orden Foral 195/2009, de 15 de enero, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, publicado en el Boletín Oficial de Bizkaia número 13 de 21 de enero de 2009, a continuación se publica íntegramente dicha Orden Foral.

El Decreto Foral Normativo 1/2007, de 6 de marzo, modificó la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adaptarla a la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Una de las modificaciones en la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido consiste en la introducción de un Capítulo IX al Título IX de la misma, que establece un nuevo Régimen especial, el del grupo de entidades, que origina una nueva obligación de autoliquidación agregada que incumbe a la entidad dominante y, por otra parte, en cuanto a la autoliquidación individual que deben presentar todas y cada una de las entidades

integrantes del grupo, se modifica el contenido de la misma en relación con los modelos de autoliquidación hasta ahora vigentes, ya que no llevará asociado ingreso ni solicitud de compensación o devolución. De acuerdo, con lo expuesto, se aprobaron mediante la Orden Foral 429/2008, de 14 de febrero, los modelos 322 y 353, uno para su utilización como autoliquidación individual y el otro como autoliquidación agregada del Impuesto sobre el Valor Añadido, que deberán utilizar los sujetos pasivos del Impuesto que hayan optado por aplicar el régimen especial del grupo de entidades previsto en el Capítulo IX del Título IX de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por otra parte, la generalización en el año 2009 del sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece también para los sujetos pasivos que integren un grupo de entidades la posibilidad de aplicar un sistema consistente en la devolución del saldo a su favor pendiente al final de cada período de liquidación, hace necesaria la aprobación de nuevos modelos 322 de autoliquidación individual, y 353 de autoliquidación agregada del Impuesto sobre el Valor Añadido, que permitan recoger las modificaciones realizadas y que, como hasta la fecha, se presentarán obligatoriamente por vía telemática a través de Internet.

BOB N° 28, 11/02/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 341/2009, de 5 de febrero, por la que se modifica la Orden Foral 3386/2008, de 11 de diciembre, por la que se fijan los signos, índices y módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el año 2009.

Sumario:

La Orden Foral 3386/2008, de 11 de diciembre, fijó los signos, índices y módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el año 2009 correspondientes al Territorio Histórico de Bizkaia. En esta Orden Foral se introdujo por vez primera, como un módulo más de determinadas actividades de hostelería, la tributación de las máquinas auxiliares de apuestas, sector este de reciente creación y del que se esperan obtener unos rendimientos de pequeña magnitud en las primeras fases de su implantación en el Territorio Histórico de Bizkaia. En consideración a esta situación y con objeto de no obstaculizar la implantación de este novedoso sector de actividad en nuestro Territorio, se ha acordado la reducción de dichos módulos y una bonificación del 90 por 100 durante 2009. En el siguiente ejercicio se prevé establecer una bonificación del 50 por 100, en función de la evolución de este incipiente sector de las máquinas auxiliares de apuestas, y se incluirá en la Orden Foral de módulos para el ejercicio 2010.

BOB N° 35, 20/02/2009 (IVA, ITP, IRNR, IAE, IPS)

DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2009, de 10 de febrero, por el que se adaptan diversas disposiciones tributarias.

Sumario:

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su articulado que el Impuesto sobre el Valor Añadido y, de modo parcial, el Impuesto sobre

la Renta de No residentes y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se regirán por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, ha extendido a todo tipo de sujetos pasivos el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y ha introducido algunas novedades en la normativa que regula los tres impuestos mencionados anteriormente. Por ello, y en virtud de la autorización contenida en el artículo 8 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, en la que se recoge que la Diputación Foral podrá dictar disposiciones normativas con rango de Norma Foral en materia tributaria denominadas decretos forales normativos en el supuesto de que su objeto sea exclusivamente la adaptación de la legislación del Territorio Histórico de Bizkaia, cuando, de conformidad con lo dispuesto en el Concierto Económico deban regir en dicho Territorio Histórico las mismas normas sustantivas y formales que en el territorio de régimen común, a propuesta del diputado foral de Hacienda y Finanzas, previa deliberación y aprobación de la Diputación Foral en su reunión de 10 de febrero de 2009.

BOB N° 39, 26/02/2009 (PROC)

ORDEN FORAL 512/2009, de 17 de febrero, por la que se aprueba el modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de sus hojas interiores por soportes directamente legibles por ordenador.

Sumario:

El Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, ha aprobado recientemente el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia. Por lo que se refiere a las obligaciones de información de carácter general, en el Título VI del Reglamento se incorporan las normas relativas a la presentación de determinadas declaraciones informativas que hasta ahora estaban reguladas en diversas disposiciones. En este sentido, se incorpora dentro del artículo 42 la regulación de la obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas. Esta obligación, ya existente en la actualidad, se ha visto modificada debido a la nueva obligación de informar, a través del modelo 340, acerca de las operaciones incluidas en los libros registro, vigente desde enero de 2009 y generalizada a partir de enero de 2010, que prevé la no presentación del modelo 347 por parte de los obligados a la presentación del nuevo modelo 340, salvo en lo referente a determinadas operaciones que se relacionan de forma expresa en el Reglamento de regulación de las obligaciones tributarias formales.

BOB N° 39, 26/02/2009 (PROC)

ORDEN FORAL 515/2009, de 17 de febrero, por la que se aprueba el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas.

Sumario:

El Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, ha aprobado recientemente el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia. Entre las obligaciones de información

incluidas dentro del articulado de dicho Reglamento, se recoge en su artículo 50 la obligación de informar, mediante la presentación de una declaración anual, a las entidades que sean depositarias de valores mobiliarios, a las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, a las entidades comercializadoras y a los representantes de las entidades gestoras que operen en régimen de libre prestación de servicios, y a las entidades aseguradoras y a los representantes de las mismas que operen en régimen de libre prestación de servicios, así como a las entidades financieras, acerca de valores, seguros y rentas. Por último, el artículo 41 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones formales dispone que el Diputado de Hacienda y Finanzas aprobará los modelos de declaración que, a tal efecto, deberán presentarse, el lugar y plazo de presentación y los supuestos y condiciones en que la obligación deberá cumplirse mediante soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

BOB N° 39, 26/02/2009 (PROC)

ORDEN FORAL 511/2009, de 17 de febrero, por la que se aprueban el modelo de autoliquidación 216 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que debe utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, así como su presentación telemática, y el modelo de declaración 296, resumen anual del mismo.

Sumario:

Mediante la Orden Foral 2.998/2007, de 30 de noviembre, se aprobaron los modelos de declaración 210, 211, 212, 213, 214, 215, 216 y 296 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Al haberse efectuado diversas modificaciones encaminadas a la mejora en la información tributaria, tales como la exclusión de ciertas rentas, que se declararán a partir de ahora en el modelo 187, se hace precisa la aprobación mediante la presente Orden Foral de los nuevos modelos 216 y 296 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como la presentación telemática del primero de ellos.

Recientemente, con idéntico contenido al de la presente Orden Foral, se publicó en el «Boletín Oficial de Bizkaia» la Orden Foral 193/2009, de 15 de enero. En aquella ocasión se aprobó una versión de la Orden Foral previa a las habituales depuraciones de errores, que fueron detectados el mismo día de su publicación. La presente Orden Foral deroga y sustituye a la misma a todos los efectos.

BOB N° 40, 27/02/2009 (PROC)

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 20/2009, de 17 de febrero, por el que se incrementa el importe exonerado de garantía en los aplazamientos de deudas y en la suspensión de los actos impugnados.

Sumario:

La presente situación de crisis económica y financiera está afectando intensamente tanto a particulares como a entidades, y de forma especial a quienes se ven obligados a solicitar financiación externa que permita

salir al paso de dificultades transitorias de tesorería. Las consecuencias de este anómalo comportamiento del mercado crediticio alcanzan tanto a la concesión de créditos como a la obtención de avales y garantías. Los aplazamientos sobre los tributos a ingresar en el Territorio Histórico de Bizkaia se encuentran en ocasiones con el requisito de la necesidad de aportar garantía para su concesión contenido en el Reglamento de Recaudación, dispensándolo para el aplazamiento de deudas cuando el importe total pendiente de las mismas no supere 7.500 euros. Del mismo modo, se dispensa en el Reglamento de Revisión en vía administrativa la aportación de garantías para la suspensión de la ejecución de los actos impugnados, en determinados recursos y reclamaciones económico administrativas con un contenido económico igualmente no superior a 7.500 euros. Conscientes de la necesidad de facilitar la obtención de aplazamientos y de no mediatizar la posible presentación de recursos o reclamaciones por parte de los obligados tributarios del Territorio Histórico, se acuerda elevar el importe exento de presentación de garantías en los dos casos antes citados hasta un importe de 10.000 euros.

BOB N° 40, 27/02/2009 (PROC)

ORDEN FORAL 593/2009, de 23 de febrero, por la que se determinan los órganos competentes para tramitar y resolver las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas con la Hacienda Foral.

Sumario:

El artículo 23 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante el Decreto Foral 215/2005, de 27 de diciembre, establece que el diputado de Hacienda y Finanzas determinará mediante Orden Foral el órgano competente en cada caso para resolver las solicitudes de aplazamiento, atendiendo a límites cualitativos y cuantitativos o a la naturaleza de las garantías. La presente situación de crisis económica y financiera ha motivado el incremento, mediante el Decreto Foral 20/2009, de 17 de febrero, del importe exento de presentación de garantías para los aplazamientos y las suspensiones de la ejecución de los actos impugnados hasta los 10.000 euros, lo que aconseja, en consecuencia, la actualización de las competencias para la tramitación y resolución de los aplazamientos.

BOB N° 64, 03/04/2009 (PROC)

ORDEN FORAL 896/2009, de 27 de marzo, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de las reclamaciones económico-administrativas.

Sumario:

El Título V de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, regula todos los procedimientos de revisión en materia fiscal, tanto los que se inician de oficio por parte de la Administración Tributaria, como los que se promueven a instancia de la persona interesada, entre los que se incluyen, las reclamaciones económico-administrativas.

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, en aras a facilitar la tramitación administrativa a los contribuyentes, está apostando por el empleo de las modernas tecnologías de la comunicación en todo su ámbito de actuación y, especialmente, en las relaciones con los contribuyentes. Internet es ya hoy, y lo será con mayor alcance en el futuro, un canal de comunicación privilegiado que facilita enormemente las relaciones interpersonales, y cuya utilización ha recibido un impulso importante por parte del Departamento de Hacienda y Finanzas, en forma de nuevos servicios puestos a disposición de los contribuyentes.

La presente Orden Foral supone un nuevo avance en este camino, abriendo la vía telemática a la presentación de las reclamaciones económico-administrativas. Esta presentación por vía telemática reúne los requisitos de seguridad que garantizan su autenticidad, consistente en la constancia de la identidad fidedigna del remitente y el destinatario, la no alteración del documento enviado, la absoluta confidencialidad y la fecha de la comunicación.

BOB N° 64, 03/04/2009 (JUEGO)

ORDEN FORAL 898/2009, de 27 de marzo, por la que se aprueba el modelo 048 de autoliquidación de la Tasa Fiscal sobre el Juego –Apuestas- y se regula el procedimiento para su presentación telemática.

Sumario:

En el Territorio Histórico de Bizkaia, y ligado generalmente a determinadas actividades de hostelería, está siendo implantado el sistema de apuestas deportivas efectuadas por medio de máquinas auxiliares, cuya novedad hace necesaria la creación de un modelo que permita la recaudación de la Tasa sobre el Juego asociada a la misma.

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.

En consecuencia, es objeto de la presente Orden Foral, la aprobación del modelo 048 de Tasa Fiscal sobre el Juego –Apuestas- y la regulación del procedimiento y las condiciones para su presentación telemática.

BOB N° 65, 06/04/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 897/2009, de 27 de marzo, por la que se aprueba el modelo 308 de solicitud de devolución régimen especial recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y sujetos pasivos ocasionales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

El artículo 30 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado mediante Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, recientemente modificado, establece que los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera y tributen por el régimen simplificado del Impuesto podrán solicitar la devolución de las cuotas soportadas deducibles en la adquisición de medios de transporte afectos a dicha actividad durante determinados días del mes siguiente a aquél en el cual hayan realizado la adquisición del medio de transporte y siempre que cumplan los requisitos correspondientes, lo que hace necesario articular un sistema para que los citados sujetos pasivos puedan ejercitar el derecho a la devolución de las cuotas soportadas. En base a dicha modificación, el nuevo modelo 308 va a ser el cauce adecuado para ejercer este derecho. Este modelo se utilizará también para solicitar el reintegro de las devoluciones a exportadores en régimen de viajeros realizadas por los sujetos pasivos que tributen en régimen especial del recargo de equivalencia, así como para que aquellos sujetos pasivos ocasionales que realicen entregas exentas de medios de transporte nuevos puedan solicitar la devolución de las cuotas soportadas o satisfechas en la adquisición de dichos medios de transporte. El nuevo modelo 308 se deberá utilizar por los sujetos pasivos, tanto si su período de liquidación coincide con el trimestre natural como si coincide con el mes natural.

BOB N° 67, 08/04/2009 (IVA)

DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2009, de 7 de abril, por el que se modifica el tipo de interés de demora en el 2009.

Sumario:

La Disposición Adicional Primera de la Norma Foral 8/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2009, fijó el interés de demora en el citado ejercicio en un 7 por 100 anual. Las últimas rebajas de tipos acometidas por el Banco Central Europeo (BCE), que han situado el precio del dinero en la zona euro en el 2 por 100, aconsejan ajustar el interés de demora a la realidad actual, reduciéndose del 7 por 100 al 5 por 100. Al mismo tiempo, la Diputación Foral, sensible al entorno de crisis económica en el que la falta de liquidez amenaza la viabilidad de muchas empresas, considera conveniente acercar el tipo de interés de demora a los tipos reales del mercado. Las circunstancias comentadas motivan la urgencia de la aprobación de esta medida, todo ello en base a la autorización establecida en el artículo 8 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en virtud de la cual la Diputación Foral a propuesta del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas, podrá dictar Decretos Forales Normativos, por razones de urgencia, y siempre que convenga establecer o adaptar normas tributarias.

BOB N° 69, 15/04/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 1016/2009, de 7 de abril, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática del modelo 100 de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2008.

Sumario:

La presente Orden Foral regula el procedimiento y las condiciones para la presentación telemática del modelo 100 de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2008, con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias

BOB N° 69, 15/04/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 1017/2009, de 7 de abril, por la que se aprueba el modelo 100 de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2008.

Sumario:

En los últimos meses, se han producido diversas circunstancias de índole económica, que han dado lugar a una coyuntura desfavorable. En este sentido, y con el objeto de paliar esta situación adversa, se aprobó la Norma Foral 5/2008, de 30 de junio, por la que se aprobaron medidas fiscales para incentivar la actividad económica, de adaptación del Impuesto sobre Sociedades a la reforma contable y otras medidas tributarias. Esta Norma modificó diferentes figuras impositivas del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, que, en lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se materializó en la incorporación de un nuevo beneficio fiscal consistente en una deducción en la cuota líquida del Impuesto de 400 euros anuales, 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.

Asimismo, 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. Por otra parte, y como novedad para el ejercicio 2008, mediante la Norma Foral 7/2008, de 10 de diciembre, por la que se aprueban medidas tributarias para 2009, se ha procedido a la derogación del Impuesto sobre el Patrimonio. En consecuencia, la presente Orden Foral tiene por objeto exclusivo la aprobación del modelo de autoliquidación Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente para el período impositivo 2008.

BOB N° 87, 12/05/2009 (IIEE)

ORDEN FORAL 1211/2009, de 4 de mayo, por la que se establece el procedimiento para la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo y se establece el procedimiento para su tramitación.

Sumario:

Habiéndose verificado el cumplimiento de la condición establecida para la procedencia de la devolución, consistente en que el precio medio del gasóleo durante el período comprendido de enero de 2004 a diciembre

de 2005, incrementado en el correspondiente índice de precios percibidos (IPP) por el agricultor, no ha superado el precio medio del gasóleo durante el período comprendido entre el 1 de octubre de 2007 y el 31 de diciembre de 2008, procede el reconocimiento de la devolución. La presente Orden Foral pretende articular el correspondiente procedimiento para la práctica de la devolución extraordinaria del Impuesto sobre Hidrocarburos correspondiente a dicho plazo.

BOB N° 87, 12/05/2009 (ISD)

ORDEN FORAL 1212/2009, de 4 de mayo, por la que se aprueban los modelos 650, 50-V, 651, 651-V y 652 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOB n° 87 de 12.5.09)

Sumario:

El 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 y el Reglamento que lo desarrolla aprobado mediante Decreto Foral 107/2001, de 5 de junio, establecen las normas relativas a la gestión del citado tributo.

Mediante Orden Foral 3.799/2001, de 27 de noviembre, se aprobaron los modelos 650, 651 y 652, relativos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La voluntad de facilitar a los ciudadanos el cumplimiento de sus obligaciones tributarias ha dado lugar a la necesidad de aprobar unos nuevos modelos tributarios relativos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De esta forma, y como novedad más relevante hay que destacar la aprobación de los modelos 650-V para las adquisiciones lucrativas "mortis causa" de vehículos y 651-V para las adquisiciones lucrativas "inter vivos" de vehículos.

BOB N° 88, 13/05/2009 (IRPF, ITP)

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 65/2009, de 5 de mayo, por el que se modifican diversos reglamentos tributarios.

Sumario:

El presente Decreto Foral tiene por objeto adaptar los reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de modo que queden reflejadas en los mismos las modificaciones efectuadas en estos impuestos por la 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, y por la Norma Foral 7/2008, de 10 de diciembre, por la que se aprueban medidas tributarias para 2009. La

disposición adicional está dedicada a realizar retoques puntuales que, más que modificaciones, son correcciones de errores en el recientemente aprobado Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia.

BOB N° 96, 25/05/2009 (IS)

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 68/2009, de 12 de mayo, por el que modifica el Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Sumario:

La Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, modificó la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, con el objeto, entre otros, de dar una nueva regulación a las operaciones realizadas entre personas y entidades vinculadas para adecuarse a las exigencias derivadas de la libertad de establecimiento prevista en el Tratado de la Unión Europea y a las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico aplicables en materia de precios de transferencia. En la citada Norma Foral se dispuso que el correspondiente desarrollo reglamentario establecería la documentación que deberán tener los obligados tributarios que realicen este tipo de operaciones a disposición de la Administración Tributaria, pudiéndose fijar excepciones o modificaciones de la obligación general de documentación, de acuerdo con las características de las entidades o de las operaciones vinculadas y, en particular, cuando la exigencia de determinadas obligaciones documentales pudiera dar lugar a unos costes de cumplimiento desproporcionados. En lo que a esta obligación se refiere, el presente Decreto Foral introduce una disposición transitoria que retrasa la exigibilidad de dicha documentación a los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010, con el objeto de dar a los contribuyentes un plazo de adaptación suficiente que permita adaptarse a lo dispuesto en el mismo. Relacionado con lo anterior, el presente desarrollo reglamentario regula también el procedimiento de los acuerdos de valoración previa de operaciones entre personas o entidades vinculadas así como el procedimiento para el acuerdo sobre operaciones vinculadas con otras Administraciones Tributarias. Asimismo, se complementa el desarrollo reglamentario de la Norma Foral del Impuesto, pendiente tras la aprobación de la mencionada Norma Foral 6/2007, relativo al capítulo del Reglamento del Impuesto dedicado al régimen especial aplicable a las operaciones de reestructuración, las operaciones de cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea y se desarrolla el régimen tributario de los partidos políticos, tanto en lo referente a la exención de las actividades económicas propias como al procedimiento de acreditación a efectos de la exclusión de retener o ingresar a cuenta respecto de las rentas percibidas por estas organizaciones. Por último, en lo que atañe a las deducciones de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, se determina que es el Departamento de Industria, Comercio y Turismo del Gobierno Vasco o un organismo o entidad adscrito al mismo el órgano competente para la emisión del informe motivado que pueden presentar los contribuyentes, a los efectos de acreditar la naturaleza de las actividades que dan derecho a las distintas deducciones en la cuota de este impuesto.

BOB N° 98, 27/05/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 1445/2009, de 21 de mayo, por la que se modifican la magnitud específica y los módulos aprobados para la actividad de mensajería y recadería por la 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:

Con fecha 26 de diciembre de 2008 se publicó en el «Boletín Oficial de Bizkaia» la 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. Con objeto de adaptarse a la realidad económica del sector de mensajería y recadería, incluido por primera vez en este régimen especial en el año 2009, se procede a modificar la magnitud específica excluyente y los módulos correspondientes a esta actividad, cuando se realice exclusivamente con medios de transporte propios. Habida cuenta de que han vencido ya tanto el plazo para las renunciaciones y revocaciones del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido como el plazo de ingreso de la cuota correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2009, se otorga un plazo especial para las renunciaciones y revocaciones a los afectados por la presente Orden Foral, y se permite que las cuotas correspondientes a los trimestres segundo y tercero se calculen sobre la base de los nuevos módulos aprobados.

BOB N° 111, 15/06/2009 (GT)

ORDEN FORAL 1634/2009, de 9 de junio, por la que se crea la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia y se establecen sus normas de funcionamiento.

Sumario:

Se considera oportuno establecer un órgano colegiado que asuma un papel director y estratégico en relación con la formulación de la política de lucha contra el fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia, como instrumento de asistencia al director general de Hacienda en este importante objetivo que le corresponde dirigir. En consecuencia, procede dictar por medio de la presente Orden Foral las normas de composición y funcionamiento de la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia en el marco organizativo del que se ha dotado del Departamento de Hacienda y Finanzas de esta Diputación Foral de Bizkaia.

BOB N° 117, 23/06/2009 (PROC)

ORDEN FORAL 1721/2009, de 16 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 2008.

Sumario:

Los artículos 129 y 130 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, y los artículos 20 y 32 sexies de la Norma Foral 5/1999, de 15 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, establecen que los sujetos pasivos de cada uno de estos impuestos están obligados a presentar la correspondiente autoliquidación por los mismos, debiendo, a la vez, ingresar la deuda tributaria en el lugar y forma que se determine por el diputado foral de Hacienda y Finanzas. En lo que se refiere a los grupos fiscales, el artículo 89 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, dispone que la sociedad dominante vendrá obligada, al tiempo de presentar la autoliquidación del grupo 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 2008.

BOB N° 129, 09/07/2009 (GT)

ORDEN FORAL 1868/2009, de 2 de julio, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Decreto Foral 57/2004, de 6 de abril, por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Sumario:

El Decreto Foral 57/2004, de 6 de abril, por el que se regulan las obligaciones de facturación, desarrolla entre otros aspectos, el relativo a la expedición y conservación de facturas o documentos sustitutivos. En particular, los artículos 17 y 18 del mismo regulan aspectos relativos a la expedición de las facturas o documentos sustitutivos de las mismas y, en concreto, la remisión por medios electrónicos de dichos documentos, estableciendo los procedimientos mediante los cuales puede efectuarse dicha remisión que, en todo caso, deberán garantizar la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido. Los artículos 19 y siguientes de dicha disposición regulan, por su parte, la conservación de facturas o documentos sustitutivos, y el artículo 21, la conservación de dichos documentos mediante medios electrónicos. La presente Orden Foral tiene por objeto dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de los mencionados artículos.

BOB N° 138, 22/07/2009 (IS)

ORDEN FORAL 2066/2009, de 15 de julio, por la que se interpreta el alcance de la deducción establecida en el artículo 37 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

Sumario:

La Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, establece una deducción en su artículo 37 para fomentar la inversión en activos no corrientes nuevos, en línea con la tradición iniciada desde

la aprobación de la Norma Foral de Incentivos Fiscales a la Inversión de 1988. Este incentivo ha estado muy vinculado desde su configuración inicial tanto al régimen contable de aplicación por la exigencia de que los activos correspondientes figuren adecuadamente contabilizados y con la exigencia de que se trate de activos nuevos, entendiendo por tales activos aquellos que no hayan sido contabilizados ni debido serlo en ninguna entidad. La propia Norma Foral hace una extensión de la aplicación de la deducción, limitada, a determinados supuestos de rehabilitación de pabellones industriales, por lo que indica que no cualquier mejora en un elemento patrimonial genera el derecho a la deducción, sino solo aquellas rehabilitaciones de pabellones industriales que cumplan unos determinados requisitos previstos en la normativa. La reforma de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades acometida en 2008 para adaptar la regulación del Impuesto a la nueva normativa contable que ha entrado en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008 ha determinado expresamente que no dan derecho a la deducción las inversiones realizadas por los arrendatarios en los supuestos de arrendamientos operativos, sin perjuicio de su tratamiento contable, en consonancia con la interpretación que se venía realizando de la inaplicabilidad de la deducción a las mejoras. La Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en el apartado 3 de su artículo 11, establece que en el ámbito de las competencias de la Diputación Foral, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las normas forales y demás disposiciones en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al diputado foral de Hacienda y Finanzas. Y continúa precisando que las disposiciones interpretativas o aclaratorias serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán en el «Boletín Oficial de Bizkaia». En la aplicación de esta deducción desde el momento de su implantación se ha entendido que las mejoras de elementos patrimoniales no daban derecho a practicar la deducción, por cuanto que respecto a las obras que tengan la consideración de renovación, ampliación o mejora, los gastos incurridos como consecuencia de las mismas se imputarán como mayor valor de adquisición del inmovilizado material al que se incorporan, pero no darán derecho a practicar la deducción por inversión en activos no corrientes nuevos, toda vez que se trata de un inmovilizado que ya está en funcionamiento, y que, por lo tanto, no tiene la consideración de nuevo. No obstante, ante la posibilidad de que se realizase una interpretación diferente, es procedente ejercitar la facultad que a este diputado foral reconoce la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia para establecer un criterio uniforme que se aplique de forma consistente por todos los órganos de la Administración tributaria foral. La Comisión de Doctrina Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia, en sesión ordinaria celebrada el día 7 de julio de 2009, ha acordado proponer al diputado foral de Hacienda y Finanzas el criterio hermenéutico que permite mantener la mayor coherencia en la aplicación de la normativa del Impuesto sobre Sociedades en este aspecto.

BOB N° 144, 30/07/2009 (LGT)

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia.

Sumario:

La Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, regula los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario foral, facultando a la Diputación Foral de Bizkaia para dictar cuantas disposiciones fueran necesarias para el desarrollo de la misma. Dando cumplimiento a la

citada facultad, la Diputación Foral aprobó, en un primer momento, diversas disposiciones en ejecución de la citada Norma Foral; el Decreto Foral 99/2005, de 21 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Inspección del Territorio Histórico de Bizkaia; el Decreto Foral 100/2005, de 21 de junio, por el que se aprueba el Reglamento Sancionador Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia; el Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula anti-elusión; el Decreto Foral 215/2005, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia; y el Decreto Foral 228/2005, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en materia de revisión en vía administrativa. Más recientemente, y en cumplimiento de la voluntad sistematizadora de las Instituciones Forales, se ha aprobado el Reglamento por el que se regulan las obligaciones formales del Territorio Histórico de Bizkaia, cuya principal característica reside en la unificación en un solo texto de diversas y sucesivas normas reglamentarias que regulaban de forma segmentada materias tan diversas como el número de identificación fiscal, la información relativa a los censos tributarios o las obligaciones de información de carácter general exigidas mediante declaraciones periódicas, entre las que cabe destacar la relativa a operaciones con terceras personas. Para completar el elenco normativo de desarrollo de la Norma Foral General Tributaria se hace necesaria la aprobación de un Reglamento que contenga las normas relativas a los procedimientos de gestión tributaria.

BOB N° 148, 29/07/2009 (TJ)

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 113/2009, de 21 de julio, por el que se modifica la cuantía de la tasa por la venta de cartones del bingo.

Sumario:

Recientemente se ha procedido a la adjudicación definitiva del servicio de composición, impresión y distribución de los cartones de bingo necesarios para la exacción del Tributo sobre el Juego, a utilizar en los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, habiéndose reducido el precio unitario del cartón de bingo a 0,006784 euros. La Disposición Adicional Única de la Norma Foral 3/2005, de 10 de marzo, por la que se regula el Tributo sobre el Juego en el Territorio Histórico de Bizkaia, establece la Tasa por la venta de cartones del bingo. Esta tasa, que se devenga en el momento de la venta de los cartones, se fija en función del coste unitario del suministro de los cartones de bingo, y es independiente de su valor facial.

BOB N° 153, 13/08/2009 (LGT)

ORDEN FORAL 2186/2009, de 30 de julio, por la que se desarrolla el sistema de cuenta corriente tributaria.

Sumario:

El artículo 39 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral 215/2005, de 27 de diciembre, recoge la extinción de las deudas y créditos mediante compensación, a través

de un sistema de cuenta corriente tributaria, cuyos requisitos y condiciones se establecerán por Orden Foral del Diputado de Hacienda y Finanzas. Con fecha de 28 de diciembre de 2005 se aprobó la Orden Foral 3249/2005, por la que se desarrollaba el sistema de cuenta corriente tributaria. En este momento, es objetivo de la Hacienda Foral de Bizkaia el establecer un nuevo sistema que se adapte a las actuales necesidades de financiación de las deudas, en especial por la situación económico-financiera de crisis, a la vez que simplificar trámites y, en definitiva, facilitar la gestión de los cobros y pagos del mayor número de obligados tributarios posible. Por lo tanto, mediante esta Orden Foral se complementa el sistema previsto en la Orden Foral 3.249/2005, al establecer una nueva modalidad de extinción de las deudas tributarias por compensación en un sistema de cuenta corriente tributaria abierto, que permitan disponer del crédito sobrante a favor del obligado, en su caso, con la mayor celeridad, a la vez que no exigir el pago mientras no esté obligada la Administración tributaria a acordar la devolución que se pretende compensar. De esta forma se trata de paliar el posible desfase de tesorería derivado de la obligación de hacer pagos a la Hacienda Foral cuando a la vez ésta pueda ser deudora por devoluciones pendientes.

TERRITORIO HISTÓRICO GIPUZKOA

BOG nº 10, 16/01/2009 (IRNR, IVA, ITP, IIEE, IPS)

DECRETO FORAL NORMA DE URGENCIA FISCAL 1/2009, de 13 de enero, por el que se modifican el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los Impuestos Especiales y el Impuesto sobre las Primas de Seguros.

CORRECCIÓN DE ERRORES BOG Nº 15 (26/01/2009)

Sumario:

Exige incorporar a la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa las modificaciones incluidas en la 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, y en la Ley 2/2008, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009, en relación con las referidas figuras impositivas.

BOG nº 10, 16/01/2009 (LGT)

DECRETO FORAL 2/2009, de 13 de enero, sobre medidas destinadas a flexibilizar el pago de determinadas obligaciones tributarias.

Sumario:

El presente Decreto Foral plantea, con carácter excepcional para el año 2009, la concesión de un supuesto de aplazamiento sin garantías para determinadas deudas tributarias no previsto hasta la fecha, en concreto para aquellas de carácter periódico. Se trataría de un aplazamiento por un periodo máximo de 90 días y para deudas cuya cuantía en ningún caso podría exceder de 150.000 euros para el caso de deudas de devengo trimestral y de 70.000 euros para los casos de devengo mensual. Con ello se pretende, como se ha indicado anteriormente, proveer a las empresas y agentes económicos en general que tengan obligaciones de ingreso periódicas con la Hacienda Foral, de una liquidez financiera que de otro modo y en la actual situación económica puede resultar difícil, si no imposible de obtener, e imprescindible, por otra parte, para un normal desenvolvimiento de la actividad económica de dichos agentes.

BOG N° 10, 16/01/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 15/2009, de 13 de enero, por la que se aprueba el modelo 308 del Impuesto sobre el Valor Añadido – Solicitud de devolución. Recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del IVA y sujetos pasivos ocasionales.

Sumario:

Por Orden Foral 49/1995, de 1 de febrero, se aprobó el modelo 308 entre otros modelos del Impuesto sobre el Valor Añadido el 308 –Solicitud de devolución. Recargo de equivalencia y sujetos pasivos ocasionales del Impuesto sobre el Valor Añadido–. La aprobación de un nuevo procedimiento de devolución de cuotas deducibles a los sujetos pasivos que ejerzan la actividad del transporte de viajeros o de mercancías por carretera, previsto en el artículo 30 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que tributando por el régimen simplificado y cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 30.3.b) y c) de dicho reglamento, hayan soportado cuotas deducibles por el mismo Impuesto como consecuencia de la adquisición de medios de transporte afectos a tales actividades, obligan a acomodar el modelo 308 a dicho procedimiento de devolución.

BOG N° 12, 21/01/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 20/2009, de 15 de enero, por el que se aprueba el modelo 330.

Sumario:

La modificación introducida en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con la opción para solicitar la devolución del saldo a favor del contribuyente existente al término de cada período de liquidación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, haciendo desaparecer, en consecuencia, el registro de exportadores y otros operadores económicos, así como su régimen específico de devolución de cuotas, obliga a modificar el modelo 330 del Impuesto sobre el Valor Añadido, ajustando el mismo al nuevo régimen previsto en el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre.

BOG N° 14, 23/01/2009 (LGT)

ORDEN FORAL 39/2009, de 19 de enero, por la que se aprueba el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas, y se modifica el plazo de presentación del modelo 210.

Sumario:

El Decreto Foral 83/2008, de 23 de diciembre, por el que se modifica el Decreto Foral 117/1999, de 21 de diciembre, establece la obligación de informar a las entidades que sean depositarias de valores mobiliarios, a las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, las entidades comercializadoras en España y los representantes de las entidades gestoras que operen en régimen de libre prestación de servicios, y a las entidades aseguradoras y los representantes de las entidades aseguradoras que operen en régimen de libre prestación de servicios, así como las entidades financieras, acerca de valores, seguros y rentas. Así mismo, se establece que las declaraciones previstas en el citado capítulo deberán presentarse con carácter anual en el lugar, forma y plazo que determine el Diputado o la Diputada Foral de Hacienda y Finanzas, conteniendo la información relativa al año natural inmediato anterior. Por tanto, conforme a la citada habilitación, la presente Orden Foral tiene por objeto aprobar un nuevo modelo informativo, el modelo 189, de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas.

BOG N° 17, 28/01/2009 (ITP, IP, ISD, IEDMT)

ORDEN FORAL 16/2009, de 13 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables, en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Sumario:

El apartado 2 del artículo 2 del 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, establece que cuando en la comprobación de valores se utilice el medio de valoración consistente en precios medios de mercado, el Diputado o la Diputada Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas podrá mediante Orden Foral aprobar y publicar la metodología o el sistema de cálculo utilizado para determinar dichos precios medios en función del tipo de bienes, así como los valores resultantes. Este el medio de comprobación que se ha considerado como idóneo para la comprobación de valores de los medios privados de transporte, aprobándose para cada ejercicio una Orden Foral en la que se han recogido los precios en el mercado no sólo de los automóviles de turismo, vehículos todo terreno y motocicletas, sino también los de las embarcaciones de recreo. Por su parte, el artículo 45 de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que los precios medios de venta aplicables a efectos de la valoración de los vehículos y embarcaciones usados se fijará por Orden Foral que se publicará periódicamente. Dicha valoración viene aplicándose de igual manera en el Impuesto sobre el Patrimonio, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, desde 1998, en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Por último, en lo que

se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se ha introducido, para adecuar dicha valoración a los criterios de la Unión Europea, una fórmula que elimine del valor de mercado, a efectos de dicho impuesto, la imposición indirecta ya soportada por el vehículo usado de que se trate. Por todo ello, procede actualizar para el año 2009 los precios medios de venta y los porcentajes aplicables a los mismos.

BOG N° 18, 29/01/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 60/2009, de 27 de enero, por la que se aprueba el modelo 340 de declaración informativa sobre las operaciones incluidas en los libros registros.

Sumario:

El capítulo XXIX del 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, incorporado recientemente por el Decreto Foral 83/2008, de 23 de diciembre, establece la obligación de los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido inscritos en el registro de devolución mensual regulado en el Reglamento del citado Impuesto, a presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro a que se refiere el apartado 1 del artículo 62 del referido Reglamento. El artículo 73 del citado Decreto Foral 117/1999 preceptúa que la información que contenga la declaración a que se refiere el referido capítulo XXIX deberá presentarse en el lugar, forma y plazo que determine el Diputado o la Diputada Foral de Hacienda y Finanzas.

BOG N° 26, 10/02/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 77/2009, de 5 de febrero, por la que se modifica la Orden Foral 1.113/2008, de 17 de diciembre, por la que se determinan los signos, índices o módulos, aplicables a partir del 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:

Por Orden Foral 1.113/2008, de 17 de diciembre, se aprobaron los signos, índices o módulos, aplicables a partir del 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. En esta Orden Foral se introdujo por vez primera, como un módulo más de determinadas actividades de hostelería, la tributación de las máquinas auxiliares de apuestas, sector éste de reciente creación y del que se esperan obtener unos rendimientos de pequeña magnitud en las primeras fases de su implantación en el Territorio Histórico de Gipuzkoa. En consideración a esta situación y con objeto de no obstaculizar la implantación de este novedoso sector de actividad en nuestro Territorio, se ha acordado la reducción del rendimiento anual asignado a dichos módulos, y la aplicación de una bonificación del 90 por 100 durante 2009. Para el siguiente ejercicio 2010, se prevé establecer una bonificación del 50 por 100, en función de la evolución de este incipiente sector de las máquinas auxiliares de apuestas, que se incluiría en la Orden Foral que determine los signos, índices o módulos que serán de aplicación a partir del 1 de enero de 2010.

BOG N° 29, 13 /02/2009 (PROC)

ORDEN FORAL 85/2009, de 11 de febrero, por la que se establecen las declaraciones telemáticas susceptibles de ingreso a través de la Pasarela de Pagos.

Sumario:

Una vez que se han desarrollado unos aplicativos específicos que eran necesarios para integrar la información de las declaraciones tributarias con la Pasarela de Pagos, garantizando la fiabilidad de los datos y la seguridad en las transacciones, es posible ofrecer una nueva vía de pago a los obligados tributarios. Así, quienes presenten declaraciones telemáticas podrán utilizar la Pasarela de Pago para efectuar los ingresos de derecho público derivados de determinadas declaraciones tributarias. Con esta vía se complementa la vía de la domiciliación, hasta ahora la única que se podía emplear para realizar el pago de las declaraciones telemáticas. En cualquier caso, para determinados modelos se mantiene la domiciliación bancaria como única vía de pago. La presente Orden Foral tiene por objeto determinar las declaraciones tributarias susceptibles de ingreso a través de la Pasarela de Pagos. Por otra parte, condiciona la utilización de la Pasarela de Pagos a la presentación de la declaración por vía telemática.

BOG N° 40, 2/3/2009 (IIIE)

ORDEN FORAL 113/2009, de 16 de febrero, por la que se aprueban determinados modelos y se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales.

Sumario:

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 33 que los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado. Al amparo de dicha capacidad se dictó el Decreto Foral 20/1998, de 3 de marzo, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a lo dispuesto en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. En esta disposición son numerosas las remisiones a la aprobación de modelos de declaración o de comunicación que posibiliten el cumplimiento de determinadas formalidades o de ingreso de los impuestos en ella regulados. Con el objeto de posibilitar el cumplimiento de dichas obligaciones, a partir de la aprobación del Decreto Foral 20/1998 se han venido publicando diversas Ordenes Forales correspondientes a modelos de autoliquidación, de declaración o comunicación que han tenido como nota común la dispersión normativa en este ámbito. A fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones a que se ha hecho referencia la presente Orden Foral tiene por objeto refundir en una única disposición la aprobación de la mayoría de los modelos tributarios que afectan al ámbito de los Impuestos Especiales, a la vez de actualizar y adecuar

los mismos bajo criterios de mejora en la gestión que la experiencia de los últimos años facilita a los órganos gestores. Por último, no se puede omitir la importancia que en este ámbito han tenido, también, los medios telemáticos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales. Al igual que en otras figuras impositivas, la posibilidad de ir incorporando la transmisión telemática de las declaraciones o comunicaciones del ámbito de los Impuestos Especiales, obligan, así mismo, a la modificación de algunos de los procedimientos de presentación de los modelos en ella exigidos, facilitando de esta manera su cumplimiento.

BOG N° 52, 18/3/2009 (PROC)

ORDEN FORAL 213/2009, de 12 de marzo, por la que se aprueban el modelo de convenio de colaboración a suscribir entre el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa y las entidades colaboradoras en materia de presentación telemática de declaraciones y comunicaciones tributarias, y el procedimiento de inscripción de las representaciones.

Sumario:

El Decreto Foral 40/2006, de 12 de septiembre, regula la acreditación de la identidad y la representación en las actuaciones ante la Administración Foral y establece la posibilidad de que los Departamentos habiliten un Censo de Representantes Voluntarios, que en el caso del Departamento de Hacienda y Finanzas está regulado en la Orden Foral 821/2006, de 15 de septiembre. A fin de posibilitar la inscripción de la representación con un contenido ajustado a la concreta actuación que han de realizar las entidades colaboradoras en el marco del convenio al que nos referimos y con el alcance necesario, procede aprobar un nuevo documento normalizado, 001-CB, para realizar inscripciones en el Censo de Representantes Voluntarios del Departamento y establecer los requisitos de presentación, alta, baja y modificación, con las variantes necesarias respecto de los dos sistemas actualmente existentes: 001 para las representaciones voluntarias no profesionales y 001P para las representaciones profesionales.

BOG N° 52, 18/3/2009 (IRPF, IP, IS)

ORDEN FORAL 214/2009, de 12 de marzo, por la que se aprueban los modelos, modalidades y formas de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Patrimonio y de la exacción del recurso cameral permanente en favor de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación, correspondientes al período impositivo 2008, regulándose el plazo y los lugares de presentación.

Sumario:

Por lo que se refiere al primero de ellos, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, son numerosas las modificaciones que, con efectos en el año 2008, se han introducido en la Norma Foral que lo regula, la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por lo que respecta al Impuesto sobre el Patrimonio, apuntar que la Norma Foral 10/2007, de 27 de diciembre, por la que se

aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2008, se corrige el efecto de la inflación sobre la obligación de declarar, de forma que, por el periodo impositivo 2008 están obligados a declarar los sujetos pasivos por obligación personal cuya base imponible, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto, resulte superior a 204.000 euros, o cuando no dándose esta circunstancia, el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto, resulte superior a 705.000 euros. Se corrige, así mismo, el efecto de la inflación respecto al mínimo exento y la escala del Impuesto.

BOG N° 54, 23/3/2009 (IRPF, IRNR)

NORMAFORAL 1/2009, de 17 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Norma Foral 2/1999, de 26 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no residentes y la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria.

Sumario:

Por su calado e incidencia en la generalidad de los contribuyentes guipuzcoanos, destacan las medidas relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que afectan al ámbito de las exenciones, de los rendimientos del trabajo, de las reducciones por tributación conjunta, de la escala del Impuesto y de determinadas deducciones. Las medidas que se adoptan vienen a sumarse a otras (algunas ya aprobadas, como las previstas en la Norma Foral 3/2008, de 9 de julio, por la que se aprueban medidas fiscales para incentivar la actividad económica, y otras que se han tramitado de forma simultánea a ésta, como las contenidas en la Norma Foral de Presupuestos del Territorio Histórico de Gipuzkoa para 2009), al objeto todas ellas, de paliar los efectos de la crisis económico-financiera en las economías domésticas de los ciudadanos y ciudadanas de Gipuzkoa, y coadyuvar a la mejora de su situación. Por otra parte, diversas disposiciones en materia de vivienda habitual están condicionadas a la observancia de determinados plazos. El incumplimiento de los mismos determina la devolución de determinados incentivos o la imposibilidad de disfrutar de estos beneficios.

Considerando el actual endurecimiento de las condiciones económicas generales y su incidencia en el mercado inmobiliario, y al objeto de aliviar desde el punto de vista fiscal a aquellos contribuyentes afectados por esta situación, se ha diseñado una serie de medidas en esta materia, algunas de las cuales se recogen en la presente Norma Foral. Al margen de las disposiciones relacionadas con la vivienda habitual, la presente Norma Foral contiene otras dos medidas anticrisis relacionadas con el ámbito de los rendimientos del trabajo y con el ámbito de la familia. Por último, las disposiciones finales recogen, por una parte, la modificación del Decreto Foral Normativo 1/1993, de 20 de abril, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas, al objeto de que en la determinación del Impuesto sobre Actividades Económicas se tenga en cuenta la incidencia de las máquinas auxiliares de apuestas, en aquellas actividades económicas que utilizan este tipo de máquinas, y por otra parte, la entrada en vigor y los efectos de las medidas recogidas en el Proyecto de Norma Foral, para lo cual remite a los efectos expresos previstos en su articulado.

BOG N° 57, 26/3/2009 (IS)

ORDEN FORAL 225/2009, de 23 de marzo, por la que se aprueban los modelos 202, 218 y 222 de pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades para aquellos sujetos pasivos sometidos a normativa común.

Sumario:

La aprobación de un modelo o modelos específicos para el ámbito foral guipuzcoano que permitan cumplir la obligación establecida en la normativa se realizó mediante Orden Foral 368/2005, de 13 de abril, por la que se aprueban los modelos 202, 218 y 222 de pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades para aquellos sujetos pasivos sometidos a normativa común. No obstante, ahora se elimina el soporte papel para presentar dichos modelos, quedando los sujetos pasivos obligados a presentarlos por vía telemática, siendo éste el motivo principal por el que se aprueba una nueva Orden Foral.

BOG N° 62, 02/04/2009 (IRPF, IP)

ORDEN FORAL 260/2009 de 30 de marzo, por la que se aprueba la carta de servicios de la Campaña de Renta y Patrimonio 2008.

Sumario:

El Decreto Foral 1/2004, de 13 de enero, por el que se regulan las cartas de servicios en la Administración Foral y su sistema de evaluación de la calidad, desarrolla el procedimiento para la elaboración, aprobación e implantación de las cartas de servicios, cuya finalidad es difundir los compromisos de gestión que asume cada área con el objeto de mejorar la calidad de los servicios públicos que gestiona, informando a la ciudadanía de las características y condiciones en que se prestan dichos servicios, y de los derechos y garantías que asisten a las personas usuarias de los mismos.

Se aprueba el contenido de la carta de servicios para la Campaña 2008, tras analizar el informe anual de seguimiento del grado de cumplimiento de los compromisos adquiridos en la última carta de servicios, así como la percepción de la calidad de los servicios manifestada por las personas usuarias,.

BOG N° 63, 03/04/2009 (GT)

ORDEN FORAL 261/2009, de 30 de marzo, por la que se modifica la disposición adicional segunda de la Orden Foral 143/2007, de 5 de febrero (BOG 03/04/2009; corrección de errores BOG 22/04/2009).

Sumario:

Con el fin de ampliar la tipología y características de las formulas de transmisión telemática o informática, se flexibiliza el contenido del último párrafo de la disposición adicional segunda de la Orden Foral 143/2007,

que recoge el supuesto de acreditación del cumplimiento de obligaciones tributarias para la solicitud de subvenciones cuya gestión corresponde a otras administraciones o entidades públicas y solicitan la información directamente, eliminándose la obligatoriedad de que los suministros de información deban ser susceptibles de impresión en papel en todo caso.

BOG N° 72, 21/04/2009 (IVA)

DECRETO FORAL-NORMA DE URGENCIA FISCAL 2/2009 de 7 de abril, de modificación de interés de demora.

Sumario:

Dentro del paquete de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica, aprobadas en territorio común por el Real Decreto-ley 3/2009, de 27 de marzo, se modifica el tipo de interés de demora, quedando reducido al 5 por ciento. En base a lo expuesto y en consideración al hecho de que se estima una medida procedente en la coyuntura económica actual del Territorio Histórico de Gipuzkoa, procede modificar con carácter de urgencia la cuantía del interés de demora fijado en la Norma Foral 9/2008 anteriormente mencionada.

BOG N° 73, 22/04/2009 (IAE)

ORDEN FORAL 314/2009, de 17 de abril, por la que se aprueba el nuevo modelo 840 del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Sumario:

La disposición final primera de la Norma Foral 1/2009, de 17 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Norma Foral 2/1999, de 26 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no residentes y la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria, ha introducido algunas modificaciones en las notas comunes a las agrupaciones 67 y 68 y se adiciona un nuevo contenido cerrando el epígrafe 969.4 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas aprobadas por el Decreto Foral Normativo 1/1993, de 20 de abril, al objeto de que en la determinación del Impuesto sobre Actividades Económicas se tenga en cuenta la incidencia de las máquinas auxiliares de apuestas, en aquellas actividades económicas que utilizan este tipo de máquinas. Las modificaciones introducidas determinan la necesidad de aprobar un nuevo modelo de declaración modelo 840.

BOG N° 73, 22/04/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 315/2009, de 17 de abril, por la que se reconoce la procedencia de la devolución extraordinaria de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo en el periodo 2007-2008 y se establece el procedimiento para su tramitación.

Sumario:

Habiéndose verificado el cumplimiento de la condición establecida para la procedencia de la devolución, consistente en que el precio medio del gasóleo durante el periodo comprendido entre el 1 enero de 2004 y el 31 de diciembre de 2005, incrementado en el correspondiente índice de precios percibidos (IPP) por los agricultores, no ha superado el precio medio del gasóleo durante el periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2007 y el 31 de diciembre de 2008, procede el reconocimiento del derecho a la devolución.

BOG N° 83, 07/05/2009 (IS)

ORDEN FORAL 323/2009, de 23 de abril, por la que se establece el Procedimiento para la Revocación del Régimen Especial de las Sociedades de Promoción de Empresas.

Sumario:

El artículo 60 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, recoge el régimen especial de sociedades de promoción de empresas, régimen que se reconoce a entidades que cumplan determinados requisitos y soliciten su aplicación al Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa. Previa solicitud de los sujetos pasivos, y tras el análisis de la correspondiente documentación y demás elementos en poder de la Administración tributaria, se procede a aceptar o rechazar la solicitud del obligado tributario mediante Orden Foral del Diputado o Diputada Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, que es objeto de notificación al sujeto pasivo. En la citada Orden Foral, en caso de concesión del régimen especial, se dispone la concesión del mismo, pero condicionando su aplicación a los requisitos establecidos en el artículo 60 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, con posterioridad a su concesión, los órganos competentes para instruir los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos pueden, en el ejercicio de sus competencias, comprobar que en la actividad de una entidad a la que se ha concedido el régimen especial de las sociedades de promoción de empresas, se ha producido un incumplimiento de los requisitos establecidos en el mencionado precepto, tanto desde el punto de vista de los requerimientos de objeto social o de actividades de participación temporal en el capital social de entidades, como desde el prisma de la finalidad de la realización de actividades de promoción empresarial a que el mencionado régimen especial ordena. En tales supuestos, al existir indicios probatorios del incumplimiento de las condiciones en las que se ha concedido el régimen especial de las sociedades de promoción de empresas, debe procederse a instruir un procedimiento de revocación de la concesión del citado régimen, teniendo en cuenta que nos encontramos en un supuesto en el que la concesión del régimen especial se halla reservada normativamente al Diputado o Diputada Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas. En consecuencia, se considera oportuno aprobar la presente Orden Foral estableciendo los cauces que deben seguir los diferentes órganos con competencias en los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos en los que se entienda que existen indicios de que se haya podido producir un incumplimiento de las condiciones en las que se ha concedido el régimen especial de las sociedades de promoción de empresas.

BOG N° 91, 19/05/2009 (GT)

ORDEN FORAL 384/2009, de 8 de mayo.

Sumario:

Mediante la Orden Foral 823/2006, de 15 de septiembre, se regula la solicitud de clave operativa para las relaciones telemáticas y telefónicas entre ciudadanas y ciudadanos y la Diputación Foral de Gipuzkoa. La disposición adicional única reserva las funciones de emisión y gestión de la clave operativa al Departamento de Hacienda y Finanzas. Con la finalidad de permitir la emisión de clave operativa, en determinados supuestos, en oficinas de otros Departamentos de la Diputación Foral de Gipuzkoa, procede modificar en la Orden Foral de referencia la reserva incluida en la disposición adicional única, así como cualquier otra referencia a lo largo del texto normativo a este aspecto y a otros que no parece oportuno mantener centralizados. Además, la práctica aconseja establecer un procedimiento más flexible en lo referente a la personación del interesado en las oficinas para la entrega de la clave operativa, mediante la supresión de la cita previa.

CORRECCIÓN DE ERRORES BOG N° 96

BOG N° 95, 26/05/2009 (GT)

ORDEN FORAL 334/2009, de 27 de abril.

Sumario:

El artículo 42.2 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, dispone que para la aplicación de las deducciones para incentivar las actividades de investigación y desarrollo e innovación el contribuyente podrá aportar informe motivado emitido por el órgano que reglamentariamente se establezca sobre cumplimiento de los requisitos para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo o innovación respectivamente. En su ejecución se hace necesario establecer cauces de colaboración para complementar la regulación citada, con la finalidad de articular de una manera eficaz las medidas de apoyo y fomento de actividades de I+D+i.

BOG N° 97, 28/05/2009 (GT)

DECRETO FORAL 14/2009, de 19 de mayo, por el que se establecen los plazos de resolución y los efectos de la falta de resolución de determinados procedimientos de gestión tributaria.

Sumario:

Por Decreto Foral 81/2000, de 17 de octubre, se establecieron los plazos de resolución de determinados procedimientos de gestión tributaria o cuya tramitación compete al Departamento de Hacienda y Finanzas, así

como los efectos de su falta de resolución en plazo. Dicho Decreto Foral respondía a la necesidad de evitar la aplicación supletoria en los procedimientos tributarios de lo establecido en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que dispone en su artículo 42.3 que cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen el plazo máximo, éste será de tres meses, además de establecer que las Administraciones públicas deben publicar y mantener actualizadas las relaciones de procedimientos, con indicación de los plazos máximos de duración de los mismos, así como los efectos que produzca el silencio administrativo. La aplicación supletoria de las disposiciones procedimentales de la Ley 30/1992 con respecto a los procedimientos tributarios en virtud de lo dispuesto en su disposición adicional quinta, y la preferencia en la aplicación de la normativa específica del ámbito tributario, obligaron a dictar inicialmente el Decreto Foral 66/1993, de 27 de julio, posteriormente sustituido por el Decreto Foral 81/2000. La aprobación posterior de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, ha supuesto un cambio importante en esta materia, pues el artículo 100 de la misma regula de forma expresa estas cuestiones. Así, su apartado 1 establece que el plazo máximo en que debe notificarse la resolución de un procedimiento de aplicación de los tributos será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses. Por su parte, el apartado 5 del mencionado artículo 100 establece que en los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda. En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho constitucional de petición y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio. Por su parte el apartado 6 del susodicho artículo dispone que en los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos. En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

- Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.
- En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

Esta nueva regulación en contraste con la antecesora exige una revisión del Decreto Foral 81/2000 para actualizar los procedimientos incluidos en el mismo, tanto en lo que afecta a los plazos de resolución como al sentido del silencio.

BOG N° 97, 28/05/2009 (GT)

DECRETO FORAL 15/2009, de 19 de mayo, por el que se modifica el Reglamento del régimen de infracciones y sanciones tributarias aprobado por Decreto Foral 42/2006, de 26 de septiembre.

Sumario:

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 sobre Sociedades a la reforma contable y otras medidas tributarias, incluye modificaciones en relación con el principio de no concurrencia de sanciones tributarias contemplado en la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, así como la concurrencia de sanciones pecuniarias con otras que no lo sean en el caso de determinadas infracciones. En particular, el apartado 6 del artículo 9 de la Norma Foral 3/2008 antes citada, elimina en el apartado 1 del artículo 185 de la Norma Foral General Tributaria el trámite de audiencia previa al interesado antes de remitir el expediente al Ministerio Fiscal por posible delito contra la Hacienda pública. El apartado ocho del mismo artículo 9 incorpora en el artículo 207 de la Norma Foral General Tributaria una sanción nueva para los casos de la comisión de la infracción tributaria de comunicar datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo. Por último, el apartado siete de susodicho artículo 9 establece en un nuevo apartado 4 del artículo 190 de la Norma Foral General Tributaria la compatibilidad de la sanción pecuniaria prevista en la nueva infracción incluida en el artículo 207 con las sanciones accesorias previstas en el apartado 1 del citado artículo 190. Todas estas modificaciones exigen la modificación del Reglamento del régimen de infracciones y sanciones tributarias aprobado por Decreto Foral 42/2006, de 26 de septiembre, para adecuarlo a la Norma Foral General Tributaria en su redacción vigente. Por otra parte, la experiencia práctica en la aplicación del Reglamento del régimen de infracciones y sanciones tributarias aconseja introducir algunos ajustes en la aplicación del criterio de graduación por la utilización de medios fraudulentos, tales como las anomalías sustanciales en la contabilidad o en los libros registros, a fin hacerlo más proporcional a la gravedad de las conductas infractoras que pretende sancionar.

BOG N° 106, 10/06/2009 (GT)

ORDEN FORAL 454/2009, de 4 de junio, del Departamento de Hacienda y Finanzas se ha aprobado el Plan de Comprobación Tributaria para el año 2009, que incluye como anexo el Plan de Inspección del ejercicio 2009, así como los criterios generales que lo informan. (BOG 10/06/2009).

Sumario:

El artículo 112 de la Norma Foral General Tributaria establece que el Departamento elaborará anualmente un Plan de comprobación tributaria que incluirá un Plan de Inspección, que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen. En cumplimiento de lo dispuesto en este artículo, se publican estos criterios generales.

BOG N° 106, 10/06/2009 (IIIEE)

ORDEN FORAL 455/2009, de 5 de junio, por la que se aprueba el nuevo modelo 517 de petición de marcas fiscales.

Sumario:

Se ajusta el modelo 517 aprobado por la Orden Foral 113/2009, a determinados datos y claves contenidos en la normativa de territorio común.

BOG N° 110, 16/06/2009 (GT)

DECRETO FORAL 19/2009, de 9 de junio, sobre medidas destinadas a facilitar el aplazamiento de las obligaciones tributarias.

Sumario:

La actual coyuntura de crisis económico-financiera está provocando que las empresas tengan dificultades de tesorería, lo que les impide hacer frente a sus obligaciones corrientes, entre otras con la Hacienda Foral. Al objeto de intentar dar una solución a este problema la Diputación Foral de Gipuzkoa aprobó el Decreto Foral 2/2009, de 13 de enero, sobre medidas destinadas a flexibilizar el pago de determinadas obligaciones tributarias. Este Decreto Foral iba destinado a aplazamientos por períodos máximos de 90 días y para deudas cuya cuantía en ningún caso podía exceder de 150.000 euros para el caso de deudas de devengo trimestral y de 70.000 euros para los casos de devengo mensual. La principal característica de estos aplazamientos es que constituyen un supuesto nuevo de aplazamiento sin garantía, no previsto en el artículo 42 del Reglamento de Recaudación, aprobado por Decreto Foral 38/2006, de 2 de agosto. Sin embargo, el alcance de la crisis hace necesario dar un paso más al objeto de intentar inyectar liquidez en el mercado. De esta forma cabe plantear un nuevo Decreto Foral que facilite los aplazamientos de deudas tributarias en una doble vertiente. Así, por un lado, se crea un nuevo supuesto de aplazamiento sin garantía, que al igual que ocurría con los regulados en el Decreto Foral 2/2009 no se encuentra regulado en el artículo 42 del Reglamento de Recaudación y cuya principal característica se encuentra en la cantidad límite para solicitarlo. Por otro lado, para aquellos casos en que exista deuda aplazada y la Diputación Foral de Gipuzkoa realice un pago o una devolución por cualquier concepto, se prevé la posibilidad, de que esas cantidades no se apliquen a la deuda aplazada sino que sirvan para aumentar el dinero circulante y ello facilite la financiación de las empresas guipuzcoanas. Al igual que el Decreto Foral 2/2009, esta nueva disposición se circunscribe a un periodo temporal que se extiende a los ejercicios 2009 y 2010.

BOG N° 110, 16/06/2009 (IS, IRNR)

ORDEN FORAL 462/2009, de 9 de junio, por la que se aprueban las modalidades de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades 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 cameral permanente correspondiente a los citados Impuestos, y la forma de ingreso, plazo y los lugares de presentación.

Sumario:

Finalizado el ejercicio 2008, procede realizar el cierre del resultado de la actividad de las empresas, determinando el beneficio económico resultante de la misma. Tal y como establecen con carácter general los artículos 1, 4 y 10 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, este tributo grava las rentas obtenidas por las sociedades y demás entidades jurídicas, cualquiera que fuese su fuente y origen, determinándose la renta obtenida a través del resultado contable, corregido según lo dispuesto por la Norma Foral del Impuesto. A estos efectos, como ya viene siendo habitual, el período impositivo que es tomado en consideración a efectos de autoliquidar, es aquél que se inicia entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, en este caso del año 2008. Al respecto, los artículos 126.1 y 127.1 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, facultan al Diputado Foral de Hacienda y Finanzas para establecer la forma y el lugar en el que los sujetos pasivos deben presentar la declaración del Impuesto e ingresar, en su caso, la deuda determinada por los mismos. Por su parte, el artículo 20 de la Norma Foral 2/1999, de 26 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes dispone que los establecimientos permanentes estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, en la forma, lugar y con la documentación que se determine por el Departamento de Hacienda y Finanzas. Por lo que respecta a la normativa de aplicación, durante el año 2008 se han aprobado diversas disposiciones que han introducido cambios sustanciales en la normativa del impuesto. Estas modificaciones incorporadas a la Norma Foral 7/1996, del Impuesto sobre Sociedades, son de aplicación, así mismo, a los establecimientos permanentes sujetos a la Norma Foral 2/1999, de 26 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, cuyo período impositivo se haya iniciado entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del año 2008. Al margen de las novedades derivadas de las modificaciones normativas incorporadas, cabe destacar aquellas relacionadas con la gestión, y más concretamente, con los modelos, modalidades y procedimientos de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en el caso de establecimientos permanentes. El año pasado ya se generalizó la vía telemática como sistema de presentación de las autoliquidaciones, pero éste se ha ampliado el número de contribuyentes que deberán utilizar esta vía de presentación. Así, están obligados a presentar por esta vía los sujetos pasivos y contribuyentes sometidos a normativa guipuzcoana y los obligados tributarios que, sometidos a normativa de Bizkaia, de Álava o de Territorio Común, tributan en Gipuzkoa en volumen de operaciones, mediante modelo 200. Esta generalización de la presentación telemática de las autoliquidaciones se lleva a cabo en consonancia con lo previsto en el artículo 2 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, en su redacción dada por el Decreto Foral 61/2008, de 24 de junio. Conforme a lo previsto en la citada disposición, el Diputado o la Diputada Foral de Hacienda y Finanzas mediante Orden Foral, podrá establecer a personas jurídicas la obligatoriedad de relacionarse con el Departamento de Hacienda y Finanzas por la vía electrónica, telemática o informática, para todas o algunas de sus relaciones, en todos o en algunos de los trámites que se efectúen.

El resto de obligados tributarios deberán presentar la autoliquidación en soporte papel obligatoriamente. A estos efectos, deberán acompañar a la autoliquidación de los correspondientes documentos contables, modelos 20G ó 22G, de declaración en varias Administraciones tributarias, cuyos formatos se aprueban en la presente Orden Foral. Así mismo, también se deberá adjuntar, en su caso, la documentación prevista en la misma. Para

la presentación por vía telemática de la autoliquidación, deberá utilizarse previamente un programa informático para obtener el fichero con la autoliquidación a transmitir. Este programa deberá ser el programa de ayuda oficial que figura en la página web del Departamento de Hacienda y Finanzas. Por otra parte, se perfecciona la forma de acreditar la presentación de la autoliquidación, al habilitar un mecanismo que, el mismo día de la transmisión del fichero, y previa validación, permite imprimir una copia de la autoliquidación con sello digital acreditativo de su presentación. Por lo que se refiere a los sistemas de acreditación de la identidad en la transmisión telemática por parte del propio obligado tributario, se ha estimado conveniente adaptar las alternativas a las utilizadas con carácter general por esta Administración, (clave operativa y firma electrónica reconocida), considerando la generalización de la vía telemática de presentación de las autoliquidaciones en la presente campaña y en anteriores y su carácter obligatorio, así como las diversas campañas que ha realizado el Departamento de Hacienda y Finanzas para la obtención tanto de la clave operativa como de la firma electrónica. Por lo que respecta a la presentación de autoliquidaciones a través de «profesionales», se simplifica en gran manera el procedimiento, al eliminarse la obligación de presentar documentos, salvo en aquellos casos en los que, estando obligado a acompañar documentación según lo previsto en la presente Orden Foral, ésta se adjunte en soporte papel. Para esos casos, el listado con el que se acompañaba dicha presentación ha pasado a tener carácter voluntario y meramente informativo para el propio «profesional», de forma que lo que realmente acredita la presentación de la documentación es el sellado de la autoliquidación. Por otra parte, aquellos sujetos pasivos y contribuyentes obligados a presentar sus autoliquidaciones en soporte papel, continúan teniendo que acompañarlas del correspondiente modelo 20G o 22G. Por último, en cumplimiento de lo previsto en el artículo único del Decreto Foral 36/1994, de 12 de abril, procede aprobar los modelos, lugar y plazos en que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes deban autoliquidar la exacción del recurso cameral permanente en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes. A este respecto, cabe destacar este año la eliminación del soporte papel para la presentación del modelo 20-C y la generalización de la vía telemática para ello, utilizando un formulario que se rellenará directamente desde ogasunataria, para su transmisión directa desde dicho portal.

CORRECCIÓN DE ERRORES. BOG 119 (29.VI.2009)

BOG N° 115, 23/06/2009 (IRPF, IRNR)

DECRETO FORAL 20/2009, de 16 de junio, por el que se modifican los reglamentos del Impuesto sobre Renta de las personas físicas y del impuesto sobre la renta de no residentes.

Sumario:

El presente Decreto Foral tiene por objeto la modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 137/2007, de 18 de diciembre, y del Decreto Foral 49/1999, de 11 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se actualiza la relación de disposiciones normativas reguladoras de las ayudas públicas exentas prestadas por las Administraciones públicas territoriales,

motivada por los diversos cambios normativos que se han venido aprobando, tales como los que afectan a materia de garantía de ingresos y de inclusión social, aprobados por la Ley 18/2008 del Parlamento Vasco. En relación a las rentas del trabajo, se procede a desarrollar las reglas de integración de los rendimientos del trabajo percibidos por los trabajadores, derivados de la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral, de conformidad con la nueva regulación que al respecto se ha incorporado recientemente en el artículo 19.2.a) de la Norma Foral del Impuesto. Continuando con las rentas del trabajo, se procede a ajustar a lo previsto en el artículo 20 de la Norma Foral del Impuesto, el desarrollo reglamentario de lo que se considera periodo de generación en el caso de los rendimientos derivados del ejercicio de opciones sobre acciones. Las medidas hasta ahora citadas se aprueban con efectos 1 de enero de 2009. Se aprueban otras dos medidas para adecuar la redacción del Reglamento a lo previsto en la Norma Foral del Impuesto: En concreto, la primera se refiere a las cuantías que limitan la obligación de auto-liquidar previsto en el artículo 104 de la Norma Foral del Impuesto, y la segunda a la inclusión expresa de las circunstancias de carácter económico que imposibilitan el pago de la vivienda como causa que posibilita el cambio de vivienda habitual antes de los tres años de ocupación, sin que la vivienda desocupada pierda la consideración de habitual, previsto en el artículo 90.8 de la citada Norma Foral. Ambas medidas se aprueban con efectos 1 de enero de 2008. Se establece la posibilidad de compatibilizar el fraccionamiento del importe resultante de la autoliquidación previsto en el artículo 80.2 del propio Reglamento del Impuesto, con los aplazamientos o fraccionamientos de pago previstos en la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria, y en su desarrollo reglamentario. Al mismo tiempo, se incluyen ajustes en la redacción de esta disposición reguladora del pago fraccionado de la cuota a ingresar resultante de la autoliquidación, para acomodarla a los procedimientos de gestión tributaria y recaudación establecidos. Para terminar con el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se introducen las modificaciones necesarias para aclarar que la base de retención o ingreso a cuenta, cuando la obligación de retener o ingresar a cuenta tenga su origen en el ajuste secundario a que se refiere el artículo 16.8 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, es la diferencia de valor entre el valor convenido y el valor de mercado. Por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se introduce una aclaración equivalente a la expuesta en el párrafo anterior, referida a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

BOG N° 122, 02/07/2009 (IBI, IAE)

DECRETO FORAL 21/2009, de 23 de junio, por el que se modifican el Decreto Foral 6/1990, de 20 de febrero, por el que se desarrollan determinados aspectos de la gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Decreto Foral 80/1991, de 19 de noviembre, por el que se regulan determinados aspectos en relación con la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Sumario:

En este momento se hace necesario adecuar determinados artículos del Decreto Foral 6/1990, de 20 de febrero por el que se desarrollan determinados aspectos de la Gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, aprobado por la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio y del Decreto Foral 80/1991, de 19 de noviembre, por el que se regulan determinados aspectos en relación con la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas,

a las modificaciones realizadas por la Norma Foral 3/2008, de 9 de julio. En concreto, se trata de suprimir el trámite de exposición pública de la Matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas, así como el del Padrón del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y ello motivado por el hecho de la disponibilidad permanente de dicha información bien a través de la página web del Departamento de Hacienda y Finanzas o bien mediante consulta en las propias oficinas administrativas del Ayuntamiento correspondiente u oficinas de Atención Tributaria del citado Departamento.

BOG N° 123, 03/07/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 510/2009, de 26 junio por la que se declara la exención del I.R.P.F. respecto del premio "Kutxa-Nuevos Directores".

Sumario:

Declarar la exención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto del Premio «Kutxa-Nuevos Directores», en la parte destinada al director de la película ganadora, convocado por el Festival Internacional de Cine de Donostia-San Sebastián. La declaración de exención tendrá validez para sucesivas convocatorias siempre y cuando no se modifiquen los términos que motivan el expediente.

BOG N° 124, 06/07/2009 (IIIE)

DECRETO FORAL-NORMA 4/2009, de 30 de junio, de modificación de los impuestos especiales.

Sumario:

El Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, incluye en su artículo 33 la concertación de los Impuestos Especiales, disponiendo a tales efectos que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos deben aplicar la misma normativa sustantiva y formal que la establecida en cada momento por el Estado, pudiendo aprobar con determinadas especificidades los modelos de declaración e ingreso y plazos de ingreso. Resultando que en territorio común ha sido aprobado el Real Decreto-ley 8/2009, de 12 de junio, por el que se conceden créditos extraordinarios y suplementos de crédito, por importe total de 19.821,28 millones de euros, y se modifican determinados preceptos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, surtiendo efectos lo dispuesto en él desde el 13 de junio de 2009, día de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, procede incorporar a la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa las modificaciones referidas a los Impuestos Especiales incluidas en el Real Decreto-Ley.

BOG N° 124, 06/07/2009 (GT)

ORDEN FORAL 497/2009 de 25 de junio de 2009, de modificación de la Orden Foral 891/2003, de 6 de agosto, que regula los ficheros de datos de carácter personal del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG 06/07/2009).

Sumario:

La Orden Foral 891/2003, de 6 de agosto, recoge y regula los ficheros de carácter personal del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas, en cumplimiento del artículo 20 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal. Es necesario modificar esta Orden como consecuencia de la aprobación de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa así como por la necesidad de incorporar nuevos ficheros, ampliar su descripción o dar de baja otros.

BOG N° 136, 22/07/2009 (GT)

ORDEN FORAL 533/2009, de 8 de julio, por la que se presta conformidad al proyecto de Convenio adjunto, a celebrar entre el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa Consejo General del Notariado y el Colegio Notarial del País Vasco. (BOG 22/07/2009).

Sumario:

La Norma Foral General Tributaria establece que la colaboración social en la gestión de los tributos puede instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, señalando singularmente como dicha colaboración podrá realizarse mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

Se presta conformidad al proyecto de Convenio a celebrar entre el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa Consejo General del Notariado y el Colegio Notarial del País Vasco, en materia de utilización de las nuevas tecnologías en el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales en la presentación y pago de las autoliquidaciones correspondientes a los tributos, así como en orden a la obtención del número de identificación fiscal de las sociedades y entidades constituidas, y la coordinación y modificación de la titularidad catastral.

BOG N° 149, 11/08/2009 (IS)

DECRETO FORAL 26/2009, de 28 de julio, por el que se modifica el Decreto Foral 45/1997, de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Sumario:

En el año 2008 la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades ha sufrido importantes modificaciones, arbitradas por las Normas Forales 3/2008, de 9 de julio, 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, y 8/2008, de 23 de diciembre, por la que se modifica la Norma Foral 7/1996, de

4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades. Entre estas modificaciones destacan la nueva regulación de las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas, la modificación del sistema de deducciones, y la modificación del régimen especial de fusiones y escisiones para adaptarlo a la Directiva europea, si bien numerosos aspectos requerían de un posterior desarrollo reglamentario para su completa regulación. En cuanto al primer bloque de novedades, la modificación de la regulación relativa a las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas, quedó pendiente de desarrollo reglamentario, fundamentalmente, la regulación de la documentación que deberán tener a disposición de la Administración los obligados tributarios que realicen operaciones de este tipo. Cabe citar que, en lo que a esta obligación se refiere, se introduce una disposición transitoria que retrasa la exigibilidad de dicha documentación a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010, con el objeto de dar a los contribuyentes un plazo de adaptación suficiente que permita adaptarse a lo dispuesto en este Decreto Foral. Además, se desarrollan otros aspectos como el procedimiento de comprobación del valor de mercado para este tipo de operaciones, determinados aspectos en relación con el ajuste secundario y los acuerdos de valoración previa para este tipo de operaciones. En cuanto al segundo bloque, el de las deducciones, en primer lugar se eliminan todas aquellas referencias del Decreto Foral 45/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que se referían a deducciones ya derogadas en la Norma Foral del Impuesto; en segundo lugar, se reordenan los aspectos relativos a las deducciones ya existentes y, por último, se desarrollan aspectos de las nuevas deducciones que así lo exigían. En este sentido, destaca el desarrollo reglamentario de la deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación, ya que se designa a la Sociedad para la Promoción y Reconversión Industrial, S.A., como entidad colaboradora a los efectos de emitir el informe motivado a que se refiere la Norma Foral del Impuesto para la aplicación de la deducción, otorgando así al contribuyente una mayor garantía con carácter previo a la aplicación de la deducción. En cuanto a los regímenes especiales, se introducen o modifican aspectos procedimentales relativos a los regímenes especiales de fusiones y escisiones y de entidades parcialmente exentas. Por último, se aprovecha la presente modificación para realizar una reordenación del Decreto Foral 45/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que, tras 12 años de vigencia y numerosas modificaciones, contenía ya numerosos preceptos sin contenido a lo largo de su articulado. En consecuencia, el presente Decreto Foral tiene por objeto modificar el Decreto Foral 45/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, con el objeto de dar contenido a aquellos aspectos pendientes de desarrollo reglamentario.

BOG N° 149, 11/08/2009 (LGT)

DECRETO FORAL 27/2009, de 28 de julio, por el que se modifica el Decreto Foral 64/2008, de 15 de julio, por el que se desarrollan obligaciones censales y relativas al número de identificación fiscal.

Sumario:

Al amparo de lo previsto en la disposición adicional cuarta de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria, se aprobó 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. El presente Decreto Foral tiene por objeto la modificación de aquel Decreto Foral, a fin de facilitar la coordinación con otras Administraciones tributarias en materia de gestión del número de identificación fiscal. En concreto, se modifican determinados aspectos relacionados con la

revocación del citado número de identificación fiscal, de tal forma que se especifican los efectos derivados de su revocación sobre los Registros de Operadores Intracomunitarios y de devolución mensual. Además se regulan de forma unificada todos los supuestos de revocación, eliminando la distinción entre supuestos ordinarios y especiales, se modifican y concretan las circunstancias que deben concurrir en algunos de estos supuestos; y se concreta el procedimiento para la rehabilitación del número de identificación fiscal. Por lo que a la habilitación normativa se refiere, la disposición final decimoctava de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria, habilita a la Diputación Foral para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de la citada Norma Foral. De conformidad con lo dispuesto, por su parte, en los artículos 18 y 31.1.f) de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa, corresponde al Consejo de Diputados la aprobación de los reglamentos de desarrollo y ejecución de las Normas Forales.

BOG N° 149, 11/08/2009 (IRPF, IS, IRNR)

DECRETO FORAL 28/2009, de 28 de julio, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para el año 2009 en el ámbito de los fines de interés general.

CORRECCIÓN DE ERRORES BOG N° 172 11/09/2009

Sumario:

La Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, recoge en su Título III los incentivos fiscales aplicables al mecenazgo. Concretamente el Capítulo IV de dicho título determina los beneficios fiscales aplicables a las actividades declaradas prioritarias y a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. En relación a las actividades prioritarias de mecenazgo, el artículo 29 de la citada Norma Foral establece que la Diputación Foral de Gipuzkoa podrá establecer para cada ejercicio una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general, así como las entidades beneficiarias y los requisitos y condiciones que dichas actividades deben cumplir, a los efectos de la aplicación de los beneficios fiscales previstos en el citado artículo. Pues bien, el presente Decreto Foral no tiene otro objeto que el de relacionar las actividades que para el año 2009 se declaran prioritarias, determinando al mismo tiempo las entidades beneficiarias a las que se deben dirigir las aportaciones, en su caso, y los requisitos y condiciones que se deben cumplir en el desarrollo de las referidas actividades.

BOG N° 185, 30/09/2009 (TJ)

DECRETO FORAL 30/2009, de 15 de septiembre, por el que se modifica la tasa por adquisición de cartones del bingo.

Sumario:

El importe de la tasa por la adquisición de cartones de bingo fue actualizada con efectos desde 1 de enero de 2009 por la 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. La reciente adjudicación del servicio de composición, impresión y distribución de los cartones del bingo ha supuesto una reducción de su coste, lo que ha conllevado una disminución proporcional del importe del coste unitario del cartón. La tasa por la adquisición de cartones de bingo viene regulada en la disposición adicional cuarta de la Norma Foral 5/2002, de 13 de mayo, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias, cuyo apartado seis establece que se considerarán elementos y criterios de cuantificación determinantes del importe exigible, el coste unitario del suministro de los cartones de bingo, independientemente de su valor facial; a su vez, su apartado siete permite que, mediante Decreto Foral, se modifiquen las cuantías fijas resultantes de la aplicación de dichos elementos y criterios, debiendo ajustarse la cuantía propuesta al principio de equivalencia establecido por el artículo 7 de la Norma Foral 2/1990, de 11 de enero, de Tasas y Precios Públicos. El objeto del presente Decreto Foral es modificar el importe de la tasa por la adquisición de los cartones del bingo, fijando su cuantía de conformidad con el principio de equivalencia establecido en el artículo 7 de la Norma Foral 2/1990, de 11 de enero, de Tasas y Precios Públicos.

COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

BOPV N° 146, 31/07/2009 (CE)

ORDEN de 8 de julio de 2009, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se dispone el cese y la designación del Secretario de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Sumario:

El Capítulo III, Sección 3.ª, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco regula una Junta Arbitral cuyas funciones, tal como establece el apartado uno del artículo 66 del Concierto, son las siguientes: (...)

Por su parte, el Reglamento de la citada Junta Arbitral, aprobado mediante Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico con fecha 30 de julio de 2007, establece en su artículo 7 lo siguiente:

«1.- La Junta Arbitral tendrá un Secretario, (...)

En cumplimiento de este último artículo, las Administraciones implicadas acordaron que el nombramiento de Secretario de la citada Junta recayese en su primer periodo en un funcionario de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Así, mediante Orden de 2 de diciembre de 2008, de la Consejera de Hacienda y Administración Pública, se nombró Secretario de la Junta Arbitral a D. José Ramón Martínez Martínez, funcionario de dicha Administración. Con posterioridad a su nombramiento, D. José Ramón Martínez Martínez ha accedido al desempeño de sus funciones en una unidad orgánica ubicada en lugar distinto a aquel fijado como sede de la Junta Arbitral. Esta circunstancia aconseja, por razones de operatividad, su sustitución como Secretario de la Junta.

COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

BON N° 4, 9/01/2009 (IVA)

DECRETO FORAL LEGISLATIVO 5/2008, de 29 de diciembre, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

En primer lugar, la norma estatal especifica que a las entidades mercantiles se les presume la condición de empresario o profesional, si bien salvo prueba en contrario. De esta manera se acomoda la norma a la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, la cual no permite proclamar que en todo caso una entidad mercantil, por el mero hecho de serlo, será empresario o profesional. En segundo lugar, también con la pretensión de adecuar la norma a la jurisprudencia comunitaria, se modifica el precepto relativo a la no sujeción de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional. En tercer lugar se da nueva redacción a los preceptos relativos a los requisitos formales de la deducción y al ejercicio de derecho a la deducción, con el fin de precisar el momento en que nace el derecho a la deducción de las cuotas correspondientes a las importaciones y operaciones asimiladas. Finalmente, se introducen importantes modificaciones en los artículos relativos a la regulación de las devoluciones del Impuesto sobre el Valor Añadido.

BON N° 8, 19/01/2009 (IIIEE)

DECRETO FORAL LEGISLATIVO 1/2009, de 12 de enero, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Sumario:

Se hace preciso que se dicten, mediante Decreto Foral Legislativo de Armonización tributaria, las normas que, de conformidad con el citado artículo 54.1 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, sean necesarias para la modificación de la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales, en aquellos aspectos precisos en los cuales la Comunidad Foral de Navarra deba aplicar, de conformidad con el citado artículo 35 del Convenio Económico suscrito con el Estado, idénticas normas sustantivas y formales que las vigentes en territorio del Estado.

BON N° 8, 19/01/2009 (IVA)

DECRETO FORAL 1/2009, de 12 de enero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo.

Sumario:

El presente Decreto Foral tiene el propósito de establecer un nuevo sistema de devolución mensual, el cual se

basa en los principios de generalidad en cuanto a los sujetos pasivos que se pueden acoger a él y de simplicidad en su funcionamiento, sin perjuicio de que se salvaguarde la adecuada capacidad comprobadora e investigadora de la Administración en la necesaria lucha contra el fraude fiscal.

BON N° 9, 21/01/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 3/2009, de 16 de enero, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 228/2004, de 30 de junio, por la que se aprueba el modelo F-65 de declaración de "Opciones y Renuncias. Censos Especiales (I.V.A.). Comunicación previa al inicio de la actividad".

Sumario:

Para poder ejercitar el derecho a la devolución, establecido en los artículos 62 y 108 nonies de la Ley Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido, los sujetos pasivos deberán estar inscritos en el Registro de Devolución Mensual. En otro caso, sólo podrán solicitar la devolución del saldo que tengan a su favor al término del último período de liquidación de cada año natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 61.1 de la Ley Foral del Impuesto. Para ser inscritos en el mencionado Registro de Devolución Mensual, los sujetos pasivos deberán solicitarlo mediante la presentación del modelo F-65, el cual es objeto de modificación para incluir un apartado destinado al Registro de Devolución Mensual, a la par que se eliminan las casillas correspondientes al Registro de exportadores y otros operadores económicos. La presentación del modelo F-65 en los casos de opciones, renuncias o exclusiones que correspondan al Registro de Devolución Mensual deberá hacerse obligatoriamente por vía telemática.

BON N° 16, 6/02/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 8/2009, de 23 de enero, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que aprueba el modelo 340 de Declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

Procede aprobar un nuevo modelo 340 de declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido, que deberá presentarse exclusivamente por vía telemática, salvo en los casos en que se contenga una cantidad igual o superior a 12.000 registros, en los que deberá presentarse en soporte directamente legible por ordenador. Tanto en uno como en otro caso, las declaraciones habrán de ajustarse a los diseños de registros que figuran en el anexo II de esta Orden Foral.

BON N° 17, 9/02/2009 (IRPF, IVA)

ORDEN FORAL 7/2009, de 23 de enero, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se desarrolla para el año 2009 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

La presente Orden Foral presenta una serie de novedades que afectan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al sector del transporte y que pueden resumirse en la incorporación con carácter estructural, en el Anexo II de esta Orden Foral, de los módulos aplicables a dicho sector que en años anteriores tenían carácter excepcional, en la redefinición del módulo capacidad de carga y en la incorporación a este régimen especial de la actividad de transporte de mensajería y recadería cuando la actividad se realice exclusivamente con medios de transporte propios. En el sector agrícola, ganadero y forestal se incorporan también importantes novedades que afectan a los años 2008 y 2009 en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así, para ambos años se establece una reducción general del 7 por 100 de los índices de rendimiento neto aplicables a todas las actividades agrícolas, ganaderas y forestales para paliar el efecto producido por el incremento del precio de los insumos de explotación. Además, se reducen para 2008 los índices de determinadas actividades agrícolas y ganaderas que atraviesan especiales dificultades económicas. Finalmente, para el año 2009 y siguientes también se modifican a la baja la mayoría de los índices de rendimiento neto de las actividades agrícolas y ganaderas, efectuando los cambios pertinentes en el Anexo I de esta Orden Foral.

BON N° 20, 16/02/2009 (ISD, ITP, IEDMT)

ORDEN FORAL 4/2009, de 16 de enero, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos usados y de embarcaciones, aplicables en la gestión de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Sumario:

En las transmisiones de vehículos usados y de embarcaciones se vienen aplicando para la determinación de la base imponible en los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Especial sobre Determinados Medios de Transporte los precios medios establecidos a tal fin, año tras año, mediante sucesivas Ordenes Forales. La renovación del parque de vehículos usados y de embarcaciones, así como la natural alteración que experimentan sus precios en el mercado, determinan que deban actualizarse los vigentes precios medios, a cuyo fin se han confeccionado las tablas insertas en la presente Orden Foral como Anexos I, II, III y IV. En lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se ha introducido, para adecuar su valoración a los criterios de la Unión Europea, una fórmula que elimine del valor de mercado la imposición in directa ya soportada por el vehículo usado de que se trate.

BON N° 29, 9/03/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 27/2009, de 27 de febrero, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas, y se establecen los diseños físicos y lógicos para su presentación por soporte directamente legible por ordenador.

Sumario:

En el ámbito de las obligaciones de información que se regulan en los artículos 103, 104 y 105 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, la Ley Foral 22/2008, de 24 de diciembre, de Modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias añade un apartado séptimo a la disposición adicional cuarta del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que se 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 Foral 13/1992, de 19 de noviembre, 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. Con la finalidad de hacer efectivas estas nuevas obligaciones de suministro de información, se ha considerado necesario aprobar una nueva declaración informativa, modelo 189, que se utilizará para suministrar la información referente a valores, seguros y rentas.

BON N° 37, 27/03/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 40/2009, de 18 de marzo, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 130, de Autoliquidación de pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sumario:

Con la finalidad de avanzar en el proceso de mejora en la gestión de los impuestos, así como en la asistencia al contribuyente para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se considera necesario unificar los dos modelos existentes de pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 717 y FR-2, correspondientes a las modalidades primera y segunda a las que se ha hecho referencia anteriormente, en uno solo que contemple ambas modalidades, denominado modelo 130, el cual se aprueba mediante la presente Orden Foral. Por otra parte, de acuerdo con la autorización que el artículo 80.6 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, modificado por la Ley Foral 22/2008, de 24 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, confiere al Consejero de Economía y Hacienda, se exceptiona de la obligación de presentar el modelo 130 a los sujetos pasivos cuyo pago fraccionado resultante de la aplicación de la primera modalidad sea inferior a 100 euros por trimestre. A partir de la entrada en vigor de esta Orden Foral, los obligados podrán domiciliar el pago de la autoliquidación del

modelo 130 en cuenta abierta en cualquiera de las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Hacienda Tributaria de Navarra, de conformidad con lo dispuesto en la Orden Foral 80/2008, de 23 de abril, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se desarrolla parcialmente el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra en materia de domiciliación bancaria de pagos relativos a determinadas declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones tributarias. En esta Orden Foral se incluyen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet del modelo 130, en los que se hace referencia a los diseños de registros a los que se deberán ajustar los ficheros de las declaraciones-liquidaciones a transmitir por los obligados tributarios que no opten por utilizar el programa de ayuda desarrollado por la Hacienda Tributaria de Navarra. Los mencionados diseños de registros se incluyen en el anexo II de la presente Orden Foral. Respecto a los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 93.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, indica que la declaración se ajustará a las condiciones y requisitos y el ingreso se efectuará en la forma y lugar que determine el Departamento de Economía y Hacienda.

BON N° 37, 27/03/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 41/2009, de 18 de marzo, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se regula el envío y la domiciliación bancaria de las propuestas de autoliquidación del pago fraccionado en concepto de pago a cuenta de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sumario:

Con el fin de agilizar y de simplificar todavía más el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, y especialmente el pago de ellas, se procede mediante esta Orden Foral a regular el envío y la domiciliación bancaria de las propuestas de autoliquidación del pago fraccionado en concepto de pago a cuenta de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dicha domiciliación bancaria se producirá en las entidades de depósito que actúen como colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Hacienda Tributaria de Navarra.

BON N° 41 06/04/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 45/2009, de 30 de marzo, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se dictan las normas para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al año 2008.

Sumario:

Teniendo en cuenta que se ha producido el devengo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2008, se hace preciso dictar las disposiciones necesarias para regular la presentación de las declaraciones, establecer las formas y plazos de pago de las correspondientes deudas tributarias, y disponer las condiciones que afectan a las propuestas de autoliquidación que se remiten a los contribuyentes.

BON N° 41, 06/04/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 46/2009, de 30 de marzo, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se regula la presentación telemática de declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al período impositivo 2008.

Sumario:

Producido el devengo del año 2008 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se hace preciso dictar las disposiciones necesarias para la presentación telemática de las declaraciones correspondientes.

BON N° 41, 06/04/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 47/2009, de 30 de marzo, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo de declaración correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2008.

Sumario:

El artículo 93.3 del Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que la declaración se ajustará a las condiciones y requisitos que determine el Departamento de Economía y Hacienda.

BON N° 63, 22/05/2009 (IS)

ORDEN FORAL 60/2009, de 23 de abril, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba, para los grupos fiscales que tributen por el régimen de consolidación fiscal, el modelo 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2008, y se dictan las normas para la presentación de las declaraciones.

Sumario:

De acuerdo con la experiencia adquirida por la Hacienda Tributaria de Navarra en el campo de la presentación telemática de declaraciones, así como con la creciente demanda de los obligados tributarios respecto de la utilización de nuevas tecnologías en sus relaciones con la Administración Tributaria, se dispone, al igual que en el ejercicio anterior, que la vía telemática sea el único sistema de presentación del modelo 220, que se aprueba por medio de esta orden foral. En esta orden foral se incluyen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet, en los que se hace referencia a los diseños de registros a los que se deberán ajustar los ficheros de las declaraciones-liquidaciones a transmitir por los obligados tributarios que no opten por utilizar el programa de ayuda desarrollado por la Hacienda Tributaria de Navarra. Los mencionados diseños de registros se incluyen en el anexo de la presente orden foral. En cuanto a los grupos

fiscales que, de conformidad con dispuesto en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, deban tributar conjuntamente a ambas Administraciones y apliquen la normativa de tributación consolidada de régimen común, podrán presentar sus declaraciones mediante el envío de un fichero por vía telemática, el cual se ajustará a los diseños de registros definidos para el modelo correspondiente por la Administración cuya normativa se aplica.

BON N° 79, 29/06/2009 (IIEE, IPS)

ORDEN FORAL 105/2009, de 15 de junio, 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, del Consejero de Economía y Hacienda aprobó, entre otros, el modelo 560 de declaración-liquidación del Impuesto sobre la Electricidad. La mencionada orden foral ha sido modificada, en lo relativo a plazos de presentación, por la Orden Foral 168/2008, de 5 de agosto. La presentación del modelo 560 debe hacerse obligatoriamente por vía telemática, como se indica en la Orden Foral 337/2002, de 26 de noviembre, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de determinadas declaraciones correspondientes a los Impuestos Especiales. En el caso de que se opte por la modalidad de presentación colectiva, deberá cumplirse lo establecido en la Orden Foral 85/2007, de 21 de marzo, por la que se aprueban los diseños de registros a los que deben ajustarse los ficheros para la presentación colectiva del modelo 560 "Declaración-liquidación. Impuesto sobre la Electricidad". Las entregas de energía eléctrica, objeto del Impuesto Especial sobre la Electricidad, se realizan en régimen suspensivo cuando, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales, se destinan directamente a otras fábricas, depósitos fiscales o a la exportación. A través de la presente orden foral, para aquellos sujetos pasivos, personas físicas, cuyas entregas de energía eléctrica correspondientes a la actividad de producción de energía fotovoltaica se efectúen exclusivamente en régimen suspensivo, se suprime la obligación de presentar la declaración-liquidación del Impuesto sobre la Electricidad, modelo 560, que les correspondería con periodicidad trimestral. La supresión de la mencionada obligación viene motivada por el creciente número de personas que, con un volumen pequeño de operaciones derivadas de la propiedad de placas solares de energía fotovoltaica, se han visto convertidos en empresarios productores de energía eléctrica, cuando en la mayoría de los casos forman parte de una colectividad establecida de la mano del promotor de un parque denominado "huerta solar". El hecho de que sus entregas se realizan íntegramente en régimen suspensivo supone que no existirá, como consecuencia de lo dispuesto en esta orden foral, alteración alguna en las cuotas tributarias a ingresar por la Hacienda Tributaria de Navarra. Por otro lado, en la disposición adicional única de esta orden foral, se disponen, en relación con esos mismos sujetos pasivos, los requisitos para el cumplimiento las obligaciones de carácter contable del Impuesto sobre la Electricidad, sin que se produzca menoscabo en la información para la Hacienda Tributaria de Navarra.

BON N° 100, 14/08/2009 (PROC)

ORDEN FORAL 132/2009, de 3 de julio, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se regulan los supuestos en los que será obligatoria la presentación por vía telemática y en soporte legible por ordenador de las declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones, declaraciones resumen anual, declaraciones informativas, así como de las comunicaciones y de otros documentos previstos por la normativa tributaria.

Sumario:

Con el fin de seguir agilizando y facilitando a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones, esta Orden Foral tiene dos pretensiones básicas: 1.º Ordenar, homogeneizar y hacer fácilmente visibles las normas que regulan en la Administración tributaria foral el sistema de presentación telemática de declaraciones y de otros documentos previstos en la normativa tributaria. Con ello se contribuye a simplificar y clarificar la normativa, así como a evitar su dispersión, ya que en la actualidad su regulación se encuentra desperdigada en varias disposiciones. 2.º En vista de la creciente utilización y aceptación de la vía telemática, unido a las ventajas que proporciona en la gestión de los tributos tanto a los obligados tributarios como a la Administración, se amplía el ámbito de presentación obligatoria por vía telemática. Y ello, en relación con determinados colectivos y con algunos concretos modelos o comunicaciones. En definitiva, con el fin de unificar las normas sobre la presentación telemática de declaraciones, de tal forma que se encuentren recogidos en esta Orden Foral todos los supuestos en los cuales sea obligatoria esa forma de presentación, se establecen en ella las siguientes directrices fundamentales: a) Habrán de utilizar la forma de presentación por vía telemática a través de internet, obligatoriamente y en todas las ocasiones, siempre que exista en cada caso dicha modalidad de presentación, los obligados tributarios que tengan la forma jurídica de sociedad anónima o de sociedad de responsabilidad limitada, los que hayan tenido un importe neto de la cifra de negocios en el año inmediato anterior superior a 200.000 euros, los que hayan optado en el Impuesto sobre el Valor Añadido por la devolución del saldo a su favor existente al término de cada periodo de liquidación, los que sean sujetos pasivos de alguno de los Impuestos Especiales de Fabricación, las Entidades Locales de Navarra y las personas que se encuentren autorizadas para realizar en nombre de terceros la presentación de declaraciones-liquidaciones. b) Aunque los obligados tributarios no se encuentren en ninguna de las anteriores circunstancias, habrá de utilizarse en todo caso la forma de presentación por vía telemática a través de Internet en las declaraciones resumen anual o informativas que contengan más de 15 registros, en los modelos 349, F 66, 430, 480, 569, 322, 353, 039, así como en determinadas solicitudes relacionadas con las devoluciones de cuotas y con las adquisiciones de gasóleo. c) Se regula la presentación telemática por teleproceso como otra forma de presentación telemática. d) Se unifica la regulación de la forma de presentación en soporte legible por ordenador al establecer su obligatoriedad en los supuestos en que, estando establecida necesariamente la presentación por vía telemática, las declaraciones contengan 12.000 registros o más.

BON N° 100, 14/08/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 133/2009, de 3 de julio, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se determinan las causas excepcionales que pudieran dar lugar a la resolución del contrato de compraventa de la

vivienda habitual, así como los requisitos que habrán de cumplirse para reintegrar en la cuenta vivienda las cantidades dispuestas, con el fin de que de ello no se derive el incumplimiento de la obligación establecida en el artículo 62.1.a) de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sumario:

En los últimos tiempos, y con más intensidad una vez que se han producido graves problemas de funcionamiento en los mercados inmobiliarios y crediticios, se ha detectado que, en ocasiones, esas cantidades depositadas en cuentas vivienda se han destinado a satisfacer cantidades a cuenta de la adquisición de la primera vivienda habitual, pero que posteriormente, y por causas excepcionales, se resuelve el contrato suscrito con el vendedor o con el promotor de la vivienda y éstos devuelven al comprador las cantidades satisfechas. Con el fin de ayudar a los sujetos pasivos que se encuentren o hayan podido encontrarse en esa situación, el mencionado artículo 20 dispone que "se considerará que no se ha incumplido la obligación establecida en el artículo 62.1.a) del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de que las cantidades depositadas en cuentas vivienda se destinen a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, en los supuestos en que, producida la resolución del contrato de compraventa de la vivienda por causas excepcionales, el vendedor o promotor haya devuelto al sujeto pasivo las cantidades entregadas a cuenta y éste las haya reintegrado en la cuenta vivienda antigua o en una nueva, en el caso de haber cancelado la cuenta anterior".

BON N° 109, 4/09/2009 (IRPF)

DECRETO FORAL 66/2009, de 24 de agosto, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo.

Sumario:

El Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, aprobó el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y ello con la consecuencia de venir a incorporarse al articulado de dicha Ley Foral los contenidos de diversas normas que se encontraban dispersas en otros textos legales. Estas modificaciones han llevado consigo la necesidad de ajustar la numeración de su articulado y de actualizar las remisiones internas y externas. La Ley Foral 22/2008, de 24 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, introdujo variaciones en la Ley Foral del Impuesto; así en materia de deducciones por pensiones de viudedad y de retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario, sobre los rendimientos del capital inmobiliario de inmuebles urbanos y sobre los incrementos patrimoniales resultantes de transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones en instituciones de inversión colectiva. En lo que respecta a los rendimientos de actividades empresariales y profesionales, se han producido modificaciones en la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en relación con su adaptación a la reforma contable y con la tributación de las operaciones vinculadas. Estos cambios y novedades, que de una u otra forma afectan a la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, obligan a llevar a cabo modificaciones varias en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

BON N° 112, 11/09/2009 (IEDMT)

ORDEN FORAL 140/2009, de 14 de agosto, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 576 de autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el modelo 05 de Solicitud de beneficios fiscales en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática por Internet.

Sumario:

La Orden Foral 172/2000, de 19 de septiembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueban los 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, aprobó el modelo 565, "Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Declaración-Liquidación". El Decreto Foral Legislativo 1/2008, de 14 de enero, de Armonización Tributaria, que modifica la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece que la emisión de CO2 por los diferentes medios de transporte será el criterio determinante de su carga impositiva. En concreto, en cuanto a los tipos impositivos, éstos pasan a determinarse en función de las emisiones oficiales de CO2 y del epígrafe en el que se encuadre cada uno de los medios de transporte. El mencionado Decreto Foral Legislativo de Armonización Tributaria 1/2008 modifica, asimismo, los supuestos de no sujeción regulados en los apartados 1 y 2 del artículo 42 de la Ley Foral de Impuestos Especiales, así como el artículo 48.2, estableciendo que la Administración Tributaria deberá visar la autoliquidación con carácter previo a la matriculación definitiva ante el órgano competente. No obstante, indica que el visado podrá otorgarse con carácter provisional, sin previa comprobación del importe o valor, en el momento de la presentación de la autoliquidación, lo que podrá efectuarse mediante la emisión de un código electrónico. Con el fin de adecuar la gestión de este Impuesto a los anteriores cambios legales, a través de esta Orden Foral se aprueban los modelos 576 de Autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, y 05 de Solicitud de beneficios fiscales en el mencionado Impuesto, que sustituyen al anterior modelo 565.

BON N° 118, 25/09/2009 (IS, IRNR)

ORDEN FORAL 153/2009, de 14 de septiembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo S-91, de Declaración-liquidación de pagos fraccionados, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes.

Sumario:

En esta Orden Foral se incluyen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet, en los que se hace referencia a los diseños de registros a los que se deberán ajustar los ficheros de las declaraciones-liquidaciones a transmitir por los obligados tributarios que no opten por utilizar el programa de ayuda desarrollado por la Hacienda Tributaria de Navarra. Los mencionados diseños de registros se incluyen en el anexo de la presente Orden Foral.

BON N° 119, 28/09/2009 (IIEE, IPS)

ORDEN FORAL 157/2009, de 18 de septiembre, 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 relativos a los Impuestos Especiales y al Impuesto sobre las Primas de Seguros, ordenando asimismo sus plazos de presentación. Posteriormente, la Orden Foral 168/2008, de 5 de agosto, modificó algunos de esos plazos de presentación, afectando, entre otros, al correspondiente a las declaraciones-liquidaciones trimestrales de los Impuestos sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas. En este momento, debido a las actuales circunstancias económicas, y con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a los sujetos pasivos, se considera oportuno modificar el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones trimestrales correspondientes a los Impuestos sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas. Modificación que tendrá efectos desde la presentación de la declaración-liquidación del tercer trimestre 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.

ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

BOE N° 19, 22/01/2009 (PROC)

ORDEN EHA/3990/2008, de 18 de diciembre, por la que se aprueba la aplicación SIC'2 a efectos de la tramitación electrónica de los pagos por transferencia.

Sumario:

La finalidad de esta Orden es propiciar la utilización del sistema de información contable SIC'2 para efectuar la tramitación electrónica de los pagos por transferencia en el marco del procedimiento para el ejercicio de la función interventora.

BOE N° 48, 25/02/2009 (IRPF)

ORDEN EHA/396/2009, de 13 de febrero, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2008, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación del mismo, se establecen los procedimientos de solicitud, remisión, modificación y confirmación o

suscripción del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos y se modifican los anexos I y VI de la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Sumario:

Por lo que respecta a los contribuyentes obligados a declarar, el artículo 97 de la citada Ley 35/2006, dispone en su apartado 1 que éstos, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministro de Economía y Hacienda, estableciendo, además, en su apartado 2 que el ingreso del importe resultante de la autoliquidación se podrá fraccionar en la forma que reglamentariamente se determine. En este sentido, el apartado 2 del artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que, sin perjuicio de la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento del pago prevista en el artículo 65 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y desarrollado en los artículos 44 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, el ingreso del importe resultante de la autoliquidación se podrá fraccionar, sin interés ni recargo alguno, en dos partes: la primera, del 60 por 100 de su importe, en el momento de presentar la declaración, y la segunda del 40 por 100 restante, en el plazo que determine el Ministro de Economía y Hacienda, siendo necesario, para disfrutar de este beneficio, que la declaración se presente dentro del plazo establecido y que ésta no sea una autoliquidación complementaria. Completa la regulación de esta materia el apartado 6 del artículo 97 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que se establece el procedimiento de suspensión del ingreso de la deuda tributaria entre cónyuges, sin intereses de demora. La regulación de la obligación de declarar se cierra, por último, con los apartados 5 y 6 del artículo 96 de la citada Ley 35/2006, de 28 de noviembre, y el apartado 5 del artículo 61 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los que se dispone que la declaración se efectuará en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda, quien podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración y determinar los lugares de presentación de las mismas, los documentos y justificantes que deben acompañarlas, así como los supuestos y condiciones para la presentación de las declaraciones por medios telemáticos. Por lo que atañe a los contribuyentes no obligados a declarar, aunque no les resulte exigible la presentación de una declaración con resultado a ingresar, sí están obligados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 65 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a la presentación de la correspondiente declaración, ya consista ésta en una autoliquidación o en el borrador de declaración debidamente suscrito o confirmado por el contribuyente, cuando soliciten la devolución derivada de la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que, en su caso, les corresponda, precisándose en el artículo 66.1 del citado Reglamento que en estos casos la liquidación provisional que pueda practicar la Administración tributaria no podrá implicar a cargo del contribuyente no obligado a presentar declaración ninguna obligación distinta de la restitución de lo previamente devuelto más el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tribu-

taria. Para determinar el importe de la devolución que proceda realizar a estos contribuyentes deben tenerse en cuenta, además de los pagos a cuenta efectuados, las deducciones por maternidad y por nacimiento o adopción que, en su caso, corresponda a cada uno de ellos. Por esta razón, no se estima necesario proceder a desarrollar el procedimiento de regularización de la situación tributaria a que se refiere el artículo 60.5.4º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los supuestos en que el importe de la deducción por maternidad correspondiente a los contribuyentes no obligados a declarar sea superior al percibido de forma anticipada, ya que en estos casos la regularización que proceda debe efectuarla el contribuyente en la correspondiente declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En caso contrario, es decir, cuando el importe de los pagos anticipados percibidos sea superior al de la deducción por maternidad, no es preciso que los contribuyentes no obligados a declarar procedan al suministro de información adicional a la realizada en la solicitud del abono anticipado de esta deducción y, en su caso, en la comunicación de variaciones que afecten a dicho abono anticipado, puesto que la Administración tributaria, al disponer de los antecedentes precisos y de los datos necesarios, procederá a efectuar de oficio la regularización que, en cada caso, proceda.

BOE N° 61, 12/03/2009 (IRPF)

ORDEN EHA/580/2009, de 5 de marzo, por la que se modifica la Orden EHA/672/2007, de 19 de marzo, por la que se aprueban los modelos 130 y 131 para la autoliquidación de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes, respectivamente, a actividades económicas en estimación directa y a actividades económicas en estimación objetiva, el modelo 310 de declaración ordinaria para la autoliquidación del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, se determina el lugar y forma de presentación de los mismos y se modifica en materia de domiciliación bancaria la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre.

Sumario:

La presente orden se limita a aprobar nuevos modelos 130 y 131 que sustituyan a los que figuran en los anexos I y II de la Orden EHA/672/2007, de 19 de marzo, por la que se aprueban los modelos 130 y 131 para la autoliquidación de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes, respectivamente, a actividades económicas en estimación directa y a actividades económicas en estimación objetiva, el modelo 310 de declaración ordinaria para la autoliquidación del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, se determinan el lugar y forma de presentación de los mismos y se modifica en materia de domiciliación bancaria la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre, manteniéndose la plena vigencia del resto de su contenido. Tales anexos I y II de la Orden EHA/672/2007 fueron objeto ya de una primera modificación por la Orden EHA/1796/2008, de 19 de junio, con el fin de incorporar la deducción de hasta 400 euros a que se refiere el artículo 80 bis de la Ley del Impuesto a la que se une ahora la nueva medida que incluye en el artículo 110 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el mencionado Real Decreto 1975/2008, de 28 noviembre, sobre medidas urgentes a adoptar en materia económica, fiscal, de empleo y de acceso a la vivienda y que determina la presente actualización de los modelos 130 y 131.

BOE N° 78, 31/03/2009 (IRPF, IS, IRNR, IP)

REAL DECRETO-LEY 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica.

Sumario:

La evolución de la crisis económica global y su impacto en la economía española hacen necesaria una rápida reacción legislativa para adecuar a la nueva situación algunas de las normas que inciden directamente sobre la actividad empresarial, así como para seguir impulsando la superación de la crisis mediante el fortalecimiento la competitividad de nuestro modelo productivo. En respuesta a estos dos objetivos, se aprueba el presente Real Decreto-ley, que afecta a regulaciones sectoriales diversas, como la tributaria, la financiera y la concursal. Con esta norma, el Gobierno asume, además, diversas iniciativas parlamentarias que, en los últimos meses, han promovido la mejora de la regulación tributaria de las empresas más innovadoras y, en concreto, la estabilidad de los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i; así como la modificación del tipo de interés legal del dinero y el interés de demora previstos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009.

BOE N° 88, 10/04/2009 (IIIEE)

ORDEN EHA/886/2009, de 1 de abril, por la que se modifica la Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre, por la que se aprueban determinados modelos, se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación y con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y se incorpora un nuevo modelo a los supuestos de presentación telemática contemplados en la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos, y se extiende ésta expresamente a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios Sumario:

La Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre, por la que aprueban determinados modelos, se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación y con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, aprobó los modelos de marcas fiscales para bebidas derivadas y cigarrillos adaptados a las gamas y capacidades nominales para bebidas derivadas aprobadas por el Real Decreto 1472/1989, de 1 de diciembre, en el que se regulan las gamas de cantidades nominales y de capacidades nominales para determinados productos envasados.

BOE N° 105, 30/04/2009 (GT)

ORDEN EHA/1030/2009, de 23 de abril, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 18.000 euros.

Sumario:

La Orden HAC/157/2003, de 30 de enero, estableció el límite exento de la obligación de aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento en 6.000 euros. Con posterioridad, la disposición adicional segunda del 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, asumió el contenido básico de la citada orden y mantuvo expresamente el importe de 6.000 euros como límite exento de la obligación de aportar garantía en tanto no se estableciese por el Ministro de Economía y Hacienda, en uso de la habilitación que la propia disposición adicional contiene en su favor, la cuantía por debajo de la cual no se exigirían garantías con motivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento. Si se quiere seguir atendiendo a la finalidad última de la exención prevista, que no es sólo la agilización del procedimiento de gestión de tales solicitudes, sino también el otorgar facilidades a los ciudadanos y agentes económicos para el cumplimiento de sus obligaciones de pago ante dificultades coyunturales de carácter económico-financiero, se considera necesario elevar el citado límite de exención de la obligación de aportar garantía. Es conveniente aclarar que el ámbito de aplicación de la presente orden se ciñe a las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas gestionadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y por los órganos u organismos de la Hacienda Pública Estatal, por lo que el límite exento de la obligación de prestar garantía en solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento cuya gestión corresponda a otras Administraciones Tributarias seguirá regulándose de acuerdo a lo previsto en la disposición adicional Segunda del 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.

BOE N° 106, 01/05/2009 (IRPF, IVA)

ORDEN EHA/1039/2009, de 28 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2008 los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales y se modifican la magnitud específica y los módulos aprobados para la actividad económica de transporte de mensajería y recadería por la Orden EHA/3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2009 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

El artículo 37.4.1.º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, establece que cuando el desarrollo de actividades económicas, a las que fuese de aplicación el método de estimación objetiva, se viese alterado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los signos, índices o módulos. Por razones de una mayor claridad para aplicar esta medida se ha optado por englobar estas reducciones en un anexo, en el cual se agrupan las reducciones por Comunidades Autónomas, Provincias, ámbitos territoriales y actividades. Por otra parte, en los artículos 2 y 3 se modifican, por una parte, la magnitud específica excluyente y, por otra, los mó-

dulos aprobados por la Orden EHA/3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2009 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, para la actividad de transporte de mensajería y recadería, cuando la actividad se realice exclusivamente con medios de transporte propios, la cual fue incluida en estos regímenes especiales por primera vez en el año 2009, para su adaptación a la realidad económica de dicho sector. En la disposición adicional primera se establece un plazo especial de renunciaciones y revocaciones al método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para los titulares de la actividad de transporte de mensajería y recadería afectados por las modificaciones aprobadas en esta Orden. La disposición adicional segunda contiene las reglas que deben tener en cuenta los contribuyentes afectados por la modificación introducida en el artículo 3 para determinar los pagos fraccionados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las cuotas trimestrales referentes al régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido en 2009.

BOE N° 129, 28/05/2009 (GT)

ORDEN EHA/1327/2009, de 26 de mayo, sobre normas especiales para la elaboración, documentación y presentación de la información contable de las sociedades de garantía recíproca.

Sumario:

El objeto de la presente orden es el de abordar, de manera paralela, el tratamiento contable de las sociedades de garantía recíproca para ajustarlo en el sentido requerido por la nueva normativa contable. Concretamente, la orden se centra en las adaptaciones necesarias para el tratamiento contable de los avales y demás garantías otorgadas, del fondo de provisiones técnicas, de la cobertura del riesgo de crédito específico, de los activos adquiridos o adjudicados en pagos de deudas, del capital social y de los fondos reintegrables recibidos para cobertura del riesgo de crédito. La concesión de avales y garantías constituye la actividad básica de estas sociedades. Por este motivo, se pretende desarrollar sus criterios de reconocimiento y valoración, considerando que el Plan General de Contabilidad sólo fija unas pautas generales para los contratos que tienen la naturaleza de garantías financieras, pero no regula específicamente los criterios aplicables al resto de avales y garantías. Los criterios desarrollados en esta orden a estos efectos, se han diseñado de manera equivalente a los que se contemplan en la normativa contable de aplicación a las entidades de crédito. En el Balance de estas sociedades, fuera de las cuentas patrimoniales, se incluyen una serie de partidas, en las que se detalla el riesgo contraído por este concepto, y el importe que se ha reavalado. Los contratos de garantía financiera emitidos pasarán a reconocerse inicialmente como un pasivo, valorado por su valor razonable, que será la comisión o prima recibida más el valor actual de las comisiones o primas a recibir, salvo evidencia en contrario. Por su parte, el valor de las primas pendientes de recibir se reconocerá como un crédito en el activo. Posteriormente, el valor de los contratos de garantía financiera no calificados como dudosos será el importe inicialmente reconocido en el pasivo menos la parte imputada a la cuenta de pérdidas y ganancias. Al fijar el tratamiento contable del fondo de provisiones técnicas en la presente orden, se han distinguido los fondos dotados por la sociedad, de las aportaciones no reintegrables realizadas por terceros. Los importes dotados por la sociedad, con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias, para cobertura del riesgo de crédito específico, se contabilizan como correcciones de valor de los activos deteriorados, o como provisiones para riesgos cuando cubren las pérdidas incurridas por los avales concedidos. Los fondos que dota la sociedad, con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias, para cubrir el riesgo de crédito del conjunto de sus

operaciones, se contabilizan en una partida específica del pasivo, cuyo importe debe ser, como mínimo, el que fija el Real Decreto 2345/1996, de 8 de noviembre. El motivo por el que se dispone su registro en el pasivo es que, en el futuro, dicho importe se puede aplicar a cubrir el riesgo específico de las operaciones, por lo que no se puede registrar inicialmente en el patrimonio neto. A las subvenciones, donaciones y otras aportaciones no reintegrables, dada su naturaleza, se les aplica el mismo criterio que fija la norma de valoración 18.º Subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad. Así, inicialmente se registran en el patrimonio neto, y posteriormente se van imputando en la cuenta de pérdidas y ganancias, cuando sean necesarios para compensar los gastos en los que incurra la sociedad para cubrir las coberturas específicas y del conjunto de operaciones obligatorias. El tratamiento descrito contrasta con el que contemplaba la normativa anterior, que situaba al fondo de provisiones técnicas no utilizado para la cobertura del riesgo de crédito específico en un epígrafe del Balance posterior a los fondos propios, y previo a los ingresos a distribuir en varios ejercicios. Se establece que la clasificación y presentación en Balance de los activos adjudicados se lleve a cabo tomando en consideración el fin al que se destinen. Éste, salvo manifestación expresa, se presumirá que es su venta en el menor plazo posible y, por ello, los activos se presentarán en el Balance como no corrientes en venta. El tratamiento diferirá, no obstante, si se destinan a su uso continuado, en cuyo caso se reconocerán y valorarán de acuerdo con las disposiciones aplicables al inmovilizado material contenidas en el Plan General de Contabilidad. Asimismo, se ha dispuesto la inclusión en el capital únicamente de las aportaciones realizadas por los socios cuando la sociedad tiene un derecho incondicional a rehusar su reembolso, o si existen prohibiciones legales o estatutarias para realizar éste, tal como una cobertura insuficiente del capital social obligatorio o de los recursos propios mínimos regulatorios. Por el contrario, se registrará en una partida con naturaleza de pasivo financiero el importe de las aportaciones que no se pueda registrar como capital. Con este tratamiento se hace compatible la nueva definición de capital recogida en el Plan General de Contabilidad, con la regulación del capital social de estas sociedades, que establece, en la Ley 1/1994, el derecho al reembolso de las participaciones.

Los fondos recibidos en garantía del conjunto de operaciones, reintegrables a las personas y entidades que los han aportado si no son necesarios para la cobertura de dichas operaciones, se registrarán como fianzas y depósitos. Por último, hay que señalar que se han adaptado los estados financieros de las sociedades de garantía recíproca a los cinco que forman los estados financieros primarios recogidos en el Plan General de Contabilidad. Los formatos de los estados de Ingresos y Gastos Reconocidos, Total de Cambios en el Patrimonio Neto y de Flujos de Efectivo, son similares a los de dicho Plan, si bien incorporando las singularidades propias de estas sociedades, tal como la presentación de las distintas clases de aportaciones de terceros. Sin embargo, para el Balance se propone una presentación de la información por orden de liquidez, en atención a que, para estas sociedades, por ser entidades financieras, dicho criterio es más relevante que la distinción entre corriente y no corriente prevista en el Plan. Asimismo, en el Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto se han omitido las columnas de dividendo a cuenta y de participaciones propias por carecer ambas de fundamento para el caso de las sociedades de garantía recíproca, donde no se producen repartos de dividendos a cuenta de beneficios futuros y cuyas participaciones son siempre reembolsadas en las condiciones fijadas por la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre Régimen Jurídico de las sociedades de garantía recíproca.

BOE N° 131, 30/05/2009 (IS, IRNR)

ORDEN EHA/1375/2009, de 26 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos

permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2008, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática y se modifican otras disposiciones relativas a la gestión de determinadas autoliquidaciones.

Sumario:

Se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español) y sus documentos de ingreso o devolución, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2008.

BOE N° 143, 13/06/2009 (IIIEE)

REAL DECRETO-LEY 8/2009, de 12 de junio, por el que se conceden créditos extraordinarios y suplementos de crédito, por importe total de 19.821,28 millones de euros, y se modifican determinados preceptos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Sumario:

El objeto del presente Real Decreto-ley es la adopción de medidas extraordinarias y urgentes en materia presupuestaria y fiscal:

1. Suplemento de Crédito en el Presupuesto del Ministerio de Trabajo e Inmigración por importe de 16.898,05 millones de euros.
2. Crédito extraordinario por importe de 1.800 millones de euros en el Presupuesto de la Sección 32 «Entes Territoriales».
3. Créditos extraordinarios y suplementos de crédito en el Presupuesto del Ministerio del Interior por importe de 297,74 millones de euros.
4. Créditos extraordinarios y suplementos de crédito en el Presupuesto del Ministerio de Educación, por importe de 155,32 millones de euros.
5. Créditos extraordinarios y suplemento de crédito en el Presupuesto del Ministerio de Fomento, por importe de 270,17 millones de euros.
6. Suplemento de crédito en el Presupuesto del Ministerio de Sanidad y Política Social, por importe de 400 millones de euros.

7. Financiación de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito. La imposición sobre las labores del tabaco constituye una fuente relevante de ingresos tributarios para las Haciendas Territoriales españolas. Además, siendo la finalidad de esta imposición esencialmente recaudatoria, sirve también, no obstante, como un instrumento al servicio de la política sanitaria y así se la reconoce como un medio eficaz para elevar el precio del tabaco y, por tanto, lograr una reducción de su consumo, en particular por los jóvenes. Por estas razones se hace necesario proceder a un incremento de los tipos impositivos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco. En esta situación parece aconsejable proceder a un incremento de los tipos impositivos del Impuesto sobre Hidrocarburos para los productos cuyo consumo está más extendido y, en consecuencia, provocan mayores emisiones de gases de efecto invernadero, lo que se concreta en un incremento de los tipos impositivos aplicables en este impuesto a las gasolinas y a los gasóleos para automoción de 29 euros por 1.000 litros.

BOE N° 146, 17/06/2009 (IRPF, IVA)

ORDEN EHA/1039/2009, de 28 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2008 los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales y se modifican la magnitud específica y los módulos aprobados para la actividad económica de transporte de mensajería y recadería por la Orden EHA/3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2009 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

BOE N° 147, 18/06/2009 (GT)

ORDEN EHA/1621/2009, de 17 de junio, por la que se eleva a 18.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponda a las Comunidades Autónomas.

Sumario:

La disposición adicional segunda del 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, fija en 6.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento, en tanto no se establezca otra cuantía por el Ministro de Economía y Hacienda, en uso de la habilitación que la propia disposición adicional contiene en su favor. La Orden EHA/1030/2009, de 23 de abril, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 18.000 euros, establece este otro límite para las deudas de derecho público gestionadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos u organismos de la Hacienda Pública Estatal. Respecto de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de las deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponda a las Comunidades Autónomas, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 48.3 y 49.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, corresponde al Estado su regulación. Así, por medio de la presente Orden y previa consulta a las Comunidades Autónomas afectadas, se hace extensivo el

límite de 18.000 euros a las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas correspondientes a estos tributos cuando les corresponda a las Comunidades Autónomas la recaudación de las deudas.

BOE N° 151, 23/06/2009 (GT)

ORDEN EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Sumario:

La presente Orden extiende la colaboración social en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la solicitud por vía telemática de aplazamientos y fraccionamientos de pago así como de compensaciones a instancia de parte, con independencia de que tales solicitudes sean o no formuladas al tiempo de la presentación de declaraciones tributarias, lo que supone un intento adicional de facilitar el cumplimiento de obligaciones ante la Administración Tributaria del Estado.

BOE N° 157, 30/06/2009 (IVA)

ORDEN EHA/1729/2009, de 25 de junio, por la que se aprueba el modelo de Certificado de exención del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares y en las destinadas a organizaciones internacionales o a las fuerzas armadas de Estados miembros que formen parte del Tratado del Atlántico Norte, distintos de España, y se aprueba el sobre de envío de autoliquidaciones del IVA.

Sumario:

La presente orden tiene como finalidad aprobar un modelo de certificado acorde con el aprobado por el Comité del IVA el 9 de octubre de 1996, que permita a los destinatarios de las exenciones indicadas anteriormente, que se encuentren acreditados o tengan su sede en el territorio de aplicación del Impuesto, ejercerlas de forma efectiva, en las adquisiciones y prestaciones de servicios realizadas en otros Estados miembros. Asimismo, se establecen las normas generales para la tramitación del certificado de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 5.4 y 8.3 del Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a la Organización del Tratado Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado y se establece el procedimiento para su aplicación, aprobado por el Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero, así como con lo dispuesto en el artículo 10.1.a) del Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales, y de modificación del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre. Este nuevo modelo de certificado sustituirá al que se venía utilizando actualmente en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por la Orden de 15 de diciembre de 1993, por la que se regula la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en las adquisiciones realizadas por representaciones diplomáticas y consulares, Organismos internacionales debidamente reconocidos y Fuerzas de Estados partes de la Organización del Tratado Atlántico Norte.

BOE N° 174, 20/07/2009 (GT)

ORDEN EHA/1928/2009, de 10 de julio, por la que se aprueban los modelos de la documentación estadístico-contable anual, trimestral y consolidada a remitir por las entidades aseguradoras, y por la que se modifica la Orden EHA/339/2007, de 16 de febrero, por la que se desarrollan determinados preceptos de la normativa reguladora de los seguros privados.

Sumario:

Aprovechando el proceso de adaptación al nuevo PCEA se ha simplificado la información exigida a las entidades aseguradoras, eliminándose modelos como el de capitales propios, el de control interno, el de la provisión de riesgos en curso o el de la provisión de primas pendientes de cobro. Junto con estas simplificaciones, se ha mejorado la información solicitada en relación con las inversiones financieras, lo cual apoyará el cumplimiento del doble objetivo perseguido: atender las solicitudes estadísticas de las distintas instituciones y organismos nacionales e internacionales, y servir de base para el control financiero de las entidades aseguradoras por la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, tanto a nivel individual como consolidado. Asimismo, como novedades relativas a la información sobre instrumentación de compromisos por pensiones vía contrato de seguro, se simplifica el modelo anual y se establece la obligación de presentar cada trimestre el modelo correspondiente como parte integrante de la documentación estadístico-contable trimestral. Al considerarse una obligación de información periódica establecida por razones de interés general, dicha obligación de presentar información anual y trimestral sobre la instrumentación de compromisos por pensiones vía contrato de seguro abarca a todas las entidades aseguradoras, incluidas las mutualidades de previsión social, autorizadas para operar en España que aseguran compromisos por pensiones, por lo que la obligación también se extiende a las que no tienen que presentar la documentación estadístico-contable ante la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, como son las entidades sometidas a la competencia de las Comunidades Autónomas en base a lo dispuesto en el artículo 69 del texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, y las entidades aseguradoras autorizadas en otros Estados del Espacio Económico Europeo que operan en España en régimen de derecho de establecimiento o de libre prestación de servicios según lo previsto en el Título III de la citada Ley, así como a las no obligadas a presentar documentación estadístico-contable trimestral según lo previsto en el artículo 66.4 del Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.

BOE N° 182, 29/07/2009 (PROC)

ORDEN EHA/2041/2009, de 16 de julio, por la que se aprueba el modelo 159 de declaración anual de consumo de energía eléctrica, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación en soporte directamente legible por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática.

Sumario:

La disposición adicional tercera del Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modifica el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al

mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, y se modifican y aprueban otras normas tributarias, establece la obligación periódica de las compañías prestadoras de los suministros de energía eléctrica de proporcionar información a la Administración tributaria relativa a la identificación de los titulares de contratos de suministro, así como la referencia catastral del inmueble y su localización, habida cuenta de la obligación establecida en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, de comunicar a estas compañías los citados datos por parte de quienes contraten dichos suministros. Para dar cumplimiento a lo establecido en este precepto normativo resulta necesario regular el cauce formal que deben seguir las entidades que estén obligadas a su cumplimiento. Asimismo, con el fin de facilitar las relaciones de los contribuyentes con la Administración y de agilizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de suministro informativo periódico a la Administración Tributaria, se ha considerado oportuno establecer un sistema de presentación y transmisión de los datos que configuran el contenido de este modelo 159 por medios telemáticos. En el último párrafo de la disposición adicional tercera del Real Decreto 1804/2008, se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para que apruebe el modelo de declaración, el plazo, lugar y forma de presentación del mismo, así como los supuestos y condiciones en que la obligación deberá cumplirse mediante soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

BOE N° 185, 1/08/2009 (V)

REAL DECRETO 1298/2009, de 31 de julio, por el que se modifica el Reglamento de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, y el Reglamento de mutualidades de previsión social, aprobado por el Real Decreto 1430/2002, de 27 de diciembre.

Sumario:

Este real decreto lleva a cabo modificaciones en distintos artículos del Reglamento de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre. En concreto, en cuanto a la reducción del plazo para la resolución de consultas por el Ministro de Economía y Hacienda sobre el carácter asegurador o no de determinadas operaciones; el régimen de comunicaciones a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones en relación a la modificación de la documentación aportada para el otorgamiento de la autorización administrativa de acceso a la actividad; la supresión de la obligación de presentar anualmente información detallada acerca de la ejecución del programa de actividades; la supresión de la necesidad de orden ministerial para el inicio del período de información pública para autorizar operaciones societarias entre entidades aseguradoras; la reducción de trámites en relación con la acreditación de presentación de escrituras públicas en el Registro Mercantil; y la ampliación de la periodicidad de la remisión de la memoria sobre la marcha de la liquidación, las desviaciones observadas y las medidas correctoras a adoptar. En otro orden de cosas, este real decreto modifica el Reglamento de ordenación y supervisión de los seguros privados con el objeto de introducir un régimen específico de información previa a los asegurados en materia de seguros de decesos.

BOE N° 185, 1/08/2009 (V)

REAL DECRETO 1299/2009, de 31 de julio, por el que se modifica el Reglamento de planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

Sumario:

Mediante el presente real decreto se introducen modificaciones puntuales en el Reglamento de planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, con el fin de facilitar la liquidez de los planes de pensiones en el supuesto de desempleo de larga duración, y, por otra parte, simplificar el procedimiento para que los fondos de pensiones puedan operar como fondos abiertos canalizando inversiones de otros fondos de pensiones. En cuanto a los requisitos para hacer efectivos los planes de pensiones en el supuesto excepcional de desempleo, se suprime la exigencia del plazo de 12 meses continuados en situación legal de desempleo, con el fin de que los partícipes que se encuentren en dicha situación y vean mermada sensiblemente su renta disponible, puedan acceder de modo inmediato al ahorro acumulado en el plan para atender a sus necesidades económicas, una vez agotadas las prestaciones por desempleo contributivas o en caso de no tener derecho a dichas prestaciones. Se da un tratamiento similar a los trabajadores autónomos que habiendo abandonado su actividad figuren como demandantes de empleo. Por lo que se refiere a los fondos de pensiones abiertos, se suprime el requisito de autorización administrativa previa para operar como tales, y se sustituye por una comunicación previa preceptiva a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones. Esta modificación se introduce en cumplimiento del Acuerdo del Consejo de Ministros de 14 de agosto de 2008, por el que se aprobaron medidas en desarrollo del Plan de Reducción de Cargas Administrativas y de Mejora de la Regulación, que comprende un conjunto de propuestas para simplificar los procedimientos administrativos, en el marco de los objetivos para el crecimiento y el empleo. Con ello se simplifica y agiliza el procedimiento, favoreciendo la reducción de los costes que estos trámites suponen para las entidades y, en última instancia, para los partícipes. Por otra parte, se modifica la habilitación para dictar normas específicas sobre comunicaciones y procedimientos de autorización e inscripción de modificaciones de los fondos de pensiones, sustituyendo la habilitación a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones por habilitación al Ministro de Economía y Hacienda. La disposición final tercera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 noviembre, atribuye al Gobierno, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, y previa audiencia de la Junta Consultiva de Seguros y Fondos de Pensiones, el desarrollo de esa ley en las materias que se atribuyen expresamente a la potestad reglamentaria, así como, en general, en todas aquellas susceptibles de desarrollo reglamentario en que sea preciso para su correcta ejecución, y en especial, la aprobación o modificación, en su caso, del reglamento específico. El proyecto de este real decreto fue examinado previamente por la Junta Consultiva de Seguros y Fondos de Pensiones.

GACETA TRIBUTARIA DEL PAÍS VASCO

EUSKADIKO ZERGA-KOORDINAZIORAKO ORGANOA ÓRGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA DE EUSKADI

Gaztelako Atea kalea, 15/ Portal de Castilla, 15 zkia.

01007 VITORIA-GASTEIZ

Telefona: 945 - 01 67 70

Fax zkia.: 945 - 01 67 71

HARPIDETZARAKO BULETINA/BOLETÍN DE SUSCRIPCIÓN

IZEN-DEITURAK/NOMBRE Y APELLIDOS:

I.F.Z. edo E.N.A./N.I.F o D.N.I.:

HELBIDEA/DOMICILIO:

HERRIA/MUNICIPIO:

POSTA-KODEA/CÓDIGO POSTAL:

LURRALDEA/PROVINCIA:

TELEFONO zk.: FAX zk.:

URTEKO HARPIDETZA/SUSCRIPCIÓN ANUAL: 3 ale/vol. 30,34 euro (BEZ % 4a barne/IVA 4% incluido.)

ALE BAT/NÚMERO SUELTO: 12,14 euro (BEZ % 4a barne/IVA 4% incluido.)

DATA/FECHA: IZENPEA/FIRMA:

ORDAINTZEKO MODUA/FORMA DE PAGO

Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoaren izenean izendun txekea eta bidali honako helbide honetara: Gaztelako Atea, 15 zk, 1007 VITORIA-GASTEIZ.

Cheque nominativo a favor de Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi y remitir a la siguiente dirección: Calle Portal de Castilla, n.º 15, 1007 VITORIA-GASTEIZ.

Banku-transferentzia honako kontu korrante honetara: 2097.0178.12.0015172561 (Vital Kutxa. Independentzia kalea, 1 zk., Gasteiz), Euskadiko Diruzaintza Orokorraren izenean.

Kontzeptua: Zergak aldizkaria. Faktura zenbakia:

Transferencia bancaria a la siguiente cuenta corriente: 2097.0178.12.0015172561 (Caja Vital. Calle Independencia, nº 1, Vitoria-Gasteiz), a nombre de Tesorería General del País Vasco.

Concepto: Revista Zergak. Factura número:

