

# E ditorial

Las medidas tributarias que durante estos meses –febrero, junio– han adoptado nuestros Territorios Históricos están relacionadas fundamentalmente con la tributación indirecta, particularmente en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido. Otras medidas tributarias adoptadas son objeto de comentario en nuestra sección de Actualidad Fiscal, elaborada por los Servicios de Normativa Tributaria o de Política Fiscal de las Diputaciones Forales, donde se analizan las disposiciones de naturaleza tributaria más relevantes en cada uno de los Territorios Históricos aprobadas y publicadas desde el primero de febrero de 2010 hasta el 30 de junio de 2010.

La crónica de la actualidad fiscal en la Unión Europea elaborada por la Delegación de Euskadi en Bruselas nos informa de las novedades en materia tributaria provenientes de la Comunidad Europea. Esta crónica se estructura en diferentes apartados; los dos primeros vinculados a la fiscalidad directa (fiscalidad del ahorro y fiscalidad empresarial); otros dos apartados dedicados a los impuestos indirectos más relevantes, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales; un quinto apartado dedicado a la cooperación administrativa y a la lucha contra el fraude fiscal y para finalizar, una reseña de las últimas publicaciones, consultas y convocatorias de interés en materia de fiscalidad.

Gure Lurralde Historikoek hilabeteotan –otsaila, ekaina– hartutako zerga neurriak loturik daude batez ere zeharkako zergekin, eta oinarrian, Balio Erantsiaren gaineko Zergaren eremuan, hain zuzen. Hartu diren beste zerga-neurri batzuk foru-aldundietako zerga-araudiaren zerbitzuek edo zerga-politikako zerbitzuek egindako “Zergak gaur egun” izeneko atalean azaldu dira. 2010eko otsailaren batetik 2010eko ekainaren 30era bitartean onetsi eta argitaratu diren lurralde historikoetako zerga-xedapen garrantzitsuenak aztertu dira bertan.

Europar Batasuneko zerga-arloko gaurkotasunen kronikan, Euskadiren Bruselako Ordezkaritzak egindakoan, Europako Erkidegotik datozen zerga-arloko berrikuntzak jakinarazi zaizkigu. Kronika hau zenbait ataletan egituratzen da. Lehenengo biak zuzeneko zergei lotuta –aurrezkiaren zerga eta enpresa-zerga; beste bi atal zeharkako zergarik garrantzitsuenei dedikatu zaizkie, Balio Erantsiaren gaineko Zerga eta Zerga Bereziak; bosgarren kapitulua administrazio-kooperazioari eta zerga-iruzurraren kontrako borrokari eskainia; eta azkenik, zergen gaineko akabuko argitalpen, kontsulta eta intereseko deialdiei egindako aipamen batzuk.

La primera de nuestras colaboraciones con el título “Algunos apuntes sobre la vivienda en la normativa tributaria” está firmada por José Luis Hernández, Jefe de Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoría Jurídica de la Diputación Foral de Gipuzkoa. Como afirma el autor, en este trabajo no pretende realizar un análisis exhaustivo del concepto de vivienda en el conjunto de la normativa tributaria. Su objeto es analizar, siempre desde el punto de vista de la normativa del Territorio Histórico de Gipuzkoa, algunos aspectos concretos que actualmente tienen interés, bien porque su regulación haya sido recientemente modificada o bien porque su interpretación es objeto de debate.

El primer concepto objeto de análisis es el de “vivienda habitual” en el IRPF, contenido en el artículo que regula la deducción por adquisición de vivienda, pero extensible a todo el conjunto del impuesto. El autor se detiene en el carácter único de la vivienda habitual, esto es, la unidad familiar no puede ser titular de más de una vivienda habitual al mismo tiempo y se refiere a cuestiones relativas al plazo de tres años que debe cumplirse para que la vivienda adquiera este carácter de habitual y el plazo de un año contenido en el reglamento del impuesto para habitar de manera efectiva esta vivienda desde su adquisición o terminación de obras.

A continuación se tratan los supuestos asimilados a la adquisición de la vivienda habitual y que proporcionan la posibilidad de aplicar la deducción, sin que exista como tal adquisición de vivienda.

El apartado cuarto del trabajo, bajo el epígrafe “algunas referencias al concepto de vivienda habitual en la normativa tributaria”, analiza determinadas materias tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que en estos momentos tienen especial interés bien por haberse producido un reciente cambio normativo

Gure lehenengo ekarpena, “Etxebizitza eta Zerga Arauen gaineko apunte batzuk” izenburuduna, Jose Luis Hernandezek sinaturik dago, Arau-Garapenaren Zerbitzuko eta Gipuzkoako Foru Aldundiko Aholkularitza Juridikoko arduraduna. Autoreak esan legez, lan honetan ez du gura etxebizitzaren kontzeptua goitik behera aztertu Zerga Arauen multzoan. Bere helburua, egun interesa daukaten kontu zehatz batzuk aztertzea da, betiere Gipuzkoako Lurralde Historikoaren arauen ikuspegitik. Bai orain gutxi aldatu delako euren erregulazioa, edota bai euren interpretazioa eztabaidagaia delako.

Aztergai azaltzen den lehenengo kontzeptua PFEZ-en agertzen den “ohiko etxebizitza” da. Etxebizitza eskuratzeko egokiaren arautzen duen artikuluan sarturik, baina zergaren osotasunari hedagarria. Autoreak ohiko etxebizitzaren berariazko izaera nabarmentzen du, hau da, familia-unitatea ezin daiteke izan ohiko etxebizitza baten baino gehiagoren jabea, eta etxebizitza ohikoa izan dadin hiru urteko epearen inguruko aferak aipatzen ditu, baita arategian txertatutako urte beteko epearen ingurukoak ere, jabetzan hartzen denetik edota lanak amaitzen direnetik etxebizitzan bertan bizi izateko.

Ondoren, ohiko etxebizitzaren jabetzari dagozkion uestezko asimilatuak, zeintzuk ahalbidetzen duten kenkariaren aplikazioa etxebizitzaren jabetza bera izan barik.

Laugarren atalak, “Ohiko etxebizitzaren kontzeptuaren eta zerga arauen gaineko zenbait erreferentzi” izenburudunak, Pertsona Fisikoen gaineko Zergaren eta Ondare eskualdaketa eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zergen inguruko gai zehatz batzuk aztertzen ditu. Egund, interes berezikoak direnak arau aldaketa egin baita orain gutxi, edota horrekin lotuta dagoen

o bien porque existe alguna cuestión objeto de discusión o interpretación relacionada con este concepto.

Respecto del primero de los impuestos citados, analiza en primer lugar la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual cuando se está practicando la deducción por la “actual” vivienda habitual y se adquiere otra vivienda o se aportan cantidades para adquirirla. En el primero de los casos, entiende el autor que no cabe simultanear la deducción, dado que solo cabe la existencia de una única vivienda habitual, mientras que en el segundo, son supuestos asimilados a la adquisición y cabe simultanear la deducción.

En relación con la exención de la ganancia patrimonial que pudiera haberse obtenido por la transmisión de la vivienda habitual, es conocido el requisito de que debe invertirse el importe obtenido por la transmisión en la adquisición de una nueva vivienda habitual en el plazo de dos años. El autor indica que este plazo opera tanto “hacia adelante” como “hacia atrás”, contemplando las dos posibilidades que pueden darse: venta de la antigua vivienda habitual y posterior compra de la nueva, o adquisición de una nueva vivienda habitual y posterior venta de la antigua. Indica asimismo que, de manera transitoria, y como consecuencia de la situación del sector inmobiliario se ha ampliado de dos a tres años el periodo en el que debe reinvertirse la cantidad obtenida por la venta de la vivienda en el segundo de los supuestos mencionados.

Por último, trata una cuestión relacionada con la minoración del crédito fiscal por adquisición de vivienda cuando existe una exención por reinversión de las denominadas “hacia atrás”. Dado que en primer lugar ha de aplicarse esta minoración y posteriormente la deducción por la nueva adquisición, puede darse la circunstancia de que el obligado tributario debiera regularizar las deducciones aplicadas por la nueva vivienda si la minoración del crédito fiscal

afera baten interpretazioa eztabaidagaia baita.

Aipatutako lehenengo zergari dagokionez, lehenengoz, ohiko etxebizitza jabetzan hartzetik eratorritako kenkarien aplikazioa aztertzen du, noiz eta, “egungo” ohiko etxebizitzagatikoa kenkaria aplikatzen ari denean, eta beste bat hartzen da jabetzan, edo kopuru bat ematen da hartzeko. Lehenengo kasuan, autoreak uste du ezin direla kenkari biak bateratu, zeren eta ohiko etxebizitza bakarra egon baitaiteke. Bigarren kasuan ostera, jabetzan hartzeari loturiko ustezko asimilatutak dira, eta hortaz, batera daitezke kenkariak.

Ohiko etxebizitza eskualdatzeagatikoa balizko ondare irabaztearen salbuespena dela eta, ezaguna da eskuratutako zenbatekoa bi urteko epean ohiko etxebizitza berri batean inbertitzeko betekizuna. Autoreak adierazten du, epe honek eragiten duela “aurrerantz” zein “atzerantz”, eta balizko egoera biak aztertzen ditu: lehenengoz ohiko etxebizitza zaharra saldu eta ostean berria erosi, ala lehenengoz ohiko etxebizitza berria jabetzan hartu eta gerora zaharra saldu. Era berean, zera adierazten du: behin behinean, eta sektore inmobiliarioaren egoera dela eta, etxebizitza saltzeagatikoa eskuratutako zenbatekoa birinbertitzeko epea bi urtetik hiru urtera luzatu dela bigarren kasurako.

Azkenik, etxebizitza jabetzan hartzeagatikoa zerga kredituaren murrizketari buruzko afera bat aztertzen du, noiz eta, birinbertitzearen “atzerantz” izaerako salbuespen bat dagoenean. Lehenik murrizketa hori eta gero jabetza berriagatikoa kenkaria aplikatu behar direnez, gerta liteke zergapekoak aplikatutako kenkariak erregulatu behar izatea zerga kredituaren murrizketa barik, salbuespena gainontzeko

debido a la exención excediera del crédito restante.

La segunda parte de este apartado se dedica a explicar el contenido de la reciente modificación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados relativa a la transmisión de viviendas. El autor detalla los requisitos para la aplicación del tipo reducido del 2,5% a la transmisión de determinado tipo de viviendas destinadas a constituir la vivienda habitual del adquirente.

El último apartado de esta colaboración analiza la situación tributaria de los supuestos en los que un local es posteriormente transformado, física y jurídicamente, en vivienda. Este especial cambio tiene una consideración específica en la normativa tributaria dirigida a posibilitar, bien que en un tempo diferente, la aplicación de los beneficios fiscales dirigidos a la adquisición de una vivienda habitual, a la adquisición de, en el momento de la compra, locales, que posteriormente van a ser transformados en vivienda.

La segunda de las colaboraciones del presente número de Zergak está firmada por June Parrilla Suárez, licenciada en Administración y Dirección de Empresas y Javier Armentia Basterra, licenciado en Derecho. Ambos prestan servicios en la Diputación Foral de Álava.

El objeto de su trabajo, como su propia denominación indica, es analizar el contenido del reciente Decreto aprobado en la Diputación Foral de Álava que regula la representación voluntaria ante esa Hacienda Foral.

Para ello analizan en primer lugar el esquema de la representación en la Norma Foral General Tributaria de Álava. En segundo lugar expresan el objeto del desarrollo reglamentario, regular modalidades concretas y determinadas de representación voluntaria, respetando siempre el principio general por el

kreditua baino handiagoa balitz.

Atal honetako bigarren zatiak etxebizitza eskualdatzeari loturiko Ondare Eskualdaketa eta Ekintza Juridiko dokumentatuen gaineko zergaren aldaketaren edukiei buruzko azalpenak ematen ditu. Autoreak jabetzan hartuko duenaren ohiko etxebizitza bilakatuko den etxebizitza mota zehatz batzuen eskualdatzeagatiko tasa murriztuaren %2,5 aplikatzeko betekizunak aztertzen ditu.

Lankidetzaren honen azkenengo atalak kokaleku bat fisikoki eta juridikoki eraldatzen deneko balizko zerga egoera aztertzen du. Aldaketa berezi honek berariazko garrantzia du zerga arauetan ahalbidetzeko ohiko etxebizitza jabetzan hartzeagatiko onura fiskalak, gerora etxebizitza bilakatuko diren eta erosteko unean kokalekuak diren jabetza hartzeagatik ere aplikatu daitezkeen, beste epe batzuekin bada ere.

Zergak-en ale honen bigarren kolaborazioa June Parrilla Suarezek eta Javier Armentia Basterrak izenpetzen dute, Enpresen zuzendaritza eta administraritzan lizentziatua lehenengoa, eta Zuzenbidean lizentziatua bigarrena. Biek egiten dute lan Arabako Foru Aldundian.

Euren lanaren helburua da, izenak adierazi lez, Arabako Foru Aldundiak orain gutxi onartutako Foru Ogasunaren aurrean borondatezko ordezkari arautzen duen Dekretua aztertzea.

Horretarako, lehenengoz, Arabako Zergei buruzko Foru Arau Orokorren ordezkariaren egitura aztertzen dute. Bigarrenez, arauaren garapenaren helburua azaltzen dute: borondatezko ordezkariaren eredu zehatzak arautzea, betiere zergapekoei aitortzen

que se reconoce a los obligados tributarios el derecho de otorgar cualquier poder de representación admitido en derecho.

Las características generales de esta regulación se analizan en el apartado IV del trabajo, destacando el establecimiento de cuatro niveles de representación estandarizados que voluntariamente pueden otorgar los obligados a su representante. El otorgamiento de un determinado nivel de representación habilita al representante un determinado nivel de representación con el que realizar todas y cada de las actuaciones relacionadas en ese nivel. Además, los niveles de representación están vinculados entre sí.

Los autores analizan en los apartados VI y VII, de forma sistemática y detallada, cada uno de los cuatro niveles de representación mencionados, detallando, para cada uno de ellos la habilitación que proporciona, el número de representantes habilitados posibles en cada nivel y las relaciones entre los niveles de representación.

Por último, se analiza con detenimiento el denominado "Registro de representantes voluntarios", registro que sirve para acreditar la representación y exonera al representante de la necesidad de acreditar su poder de representación, detallando el procedimiento de alta, modificación, revocación y renuncia de este registro.

La tercera y última colaboración en este número colaboración ha sido realizada por Juan Calvo Vérguez, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Extremadura.

El trabajo tiene por objeto analizar el régimen contable y fiscal al que quedan sujetos los llamados instrumentos financieros (incluidos aquellos de carácter híbrido y compuesto) tras la reforma contable operada por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el vigente Plan

zaien zuzenbideak onartzen duen edozelako ordezkari-tza lagatze burutzeko eskubidea errespetatuz.

Lanaren IV atalean, arautze honen ezaugarri orokorrak aztertzen dira. Nabarmentzekoa izanik ordezkari-tzaren lau maila estandarizatu ezarri izana, zeintzuk zergapekoek laga diezazkioketen borondatez euren ordezkariari. Ordezkari-tza maila zehatz bat lagatzeak ahalbidentzen dio ordezkariari maila horri dagozkion ekintza guztiak burutu ahal izatea. Gainera, ordezkari-tza mailak loturik daude euren artean.

VI. eta VII. Ataletan, autoreek aztertzen dituzte era sistematikoan eta zehaztasunez aipatutako lau ordezkari-tza mailak. Bakoitzak ahalbidentzen duen eginkizuna zehaztuz, zenbat ordezkari egon daitezkeen maila bakoitzean, eta mailen arteko loturak.

Azkenik, "Borondatezko ordezkarien Erregistroa" aztertzen da sakon. Erregistroak ordezkari-tza bera egiaztatze balio du, eta ordezkaria aske uzten du bere ordezkari-tza ahalmena egiaztatze betekizunetik. Gauzak horrela, Erregistroak alta emateko prozedura, aldaketak, baliogabetzeak eta ukoak zehaztean ditu.

Zergak aldizkariaren zenbaki honetan dagoen hirugarren eta azken kolaborazioa Extremadurako Unibertsitateko finantza- eta zerga-zuzenbideko irakasle titularra den Juan Calvo Vérguez jaunak idatzi du.

Lanak aztertu gura du finantza tresnei lotzen zaien zerga eta kontabilitate araudia, (izaera híbrido eta konposatukoak barne). Batez ere azaroaren 16ko 1514/2007 Errege Dekretuak eragindako aldaketak eragiten baitio, zeinetan onartzen den indarrean dagoen Kontabilitate

General de Contabilidad, y a resultas de la adaptación de dicha reforma al régimen tributario llevada a cabo mediante 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.

El autor, tras unas consideraciones previas relativas a la propia definición y clasificación de los instrumentos financieros, expone de manera sistemática y para cada una de las categorías en las que el nuevo Plan General de Contabilidad clasifica a activos y pasivos financieros, su definición, reconocimiento, criterios de valoración inicial, posibles correcciones valorativas por deterioro y, entrando de lleno en materia tributaria, en cada uno de los apartados analiza con detenimiento las implicaciones fiscales del nuevo Plan General de Contabilidad, teniendo en cuenta la propia adaptación que se ha operado en las normas del Impuesto sobre Sociedades precisamente como consecuencia de la reforma contable.

La sección de Referencias arranca con la publicación de las consultas que han sido objeto de aprobación en el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi. A continuación se reproducen en su integridad las sentencias del Tribunal Supremo recaídas sobre recursos planteados contra resoluciones de la Junta Arbitral.

Por último, se incluye un informe elaborado por Juan Carlos García Amezaga, sobre la recaudación por tributos concertados relativa al periodo enero-mayo de 2010.

La revista cierra con el habitual compendio normativo de carácter tributario, que comprende la normativa publicada en los boletines oficiales de los tres Territorios Históricos, del País Vasco, de la Comunidad Foral de Navarra y del Estado durante el periodo 1 de febrero de 2010 – 30 de junio de 2010.

Plana, eta uztailearen 4ko 16/2007 Legeak zerga araudiari egindako arestikoaren egokitzapena ere aintzat harturik. Azken honek eraldatu eta egokitzen du merkatuetako araudia, bere kontabilitate arloa Europar Batasunaren oinarria duen nazioarteko araudiarekin orekatzeko.

Autoreak, finantza tresnen definizioaren gaineko zenbait iruzkin egin ostean, finantza aktibo eta pasiboak azaltzen ditu era sistematikoan eta Kontabilitate Plan Orokor berriaren kategoría bakoitzeko. Euren definizioa, aitorpena, hasierako balorazioaren irizpideak, hondatze-gatik balizko zuzenketa baloratiboak etab. Zerga arloari dagokionez, aztertzen ditu sakontasunez atal bakoitzean Kontabilitate Plan Orokor berriraen eraginak; Sozietateen gaineko Zergaren egokitzapena aintzat hartuz, kontabilitate aldaketek eragina.

Erreferentzien atalaren hasieran, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak onartutako kontsultak argitaratzen dira. Ondoren, Arbitraje Batzak egindako ebazpenen kontrako errekurtsoei buruzko epai guztiak eta osorik azaltzen dira, Auzitegi Gorenak eginda.

Azkenik, Juan Carlos García Amezagak egindako 2010eko urtarrila eta maiatza bitartekoan hitzartutako zergen bilketari buruzko txostena sartu da.

Aldizkaria amaitzen da zergei buruko arauen ohiko laburpenarekin, zeinetan sartzen diren 2010eko otsailaren 1etik 2010eko ekainaren 30era artean, Euskadiko hiru lurralde historikoen Aldizkari ofizialetan argitaratutakoak, Nafarroako Foru Erkidegoarenak eta Estatuarenak.